

Código Aduanero del Mercosur.

Antecedentes y modelos de uniformización aduanera

Ricardo Xavier Basaldúa*

Sumario

I. Introducción. 1. Antecedentes históricos. 2. Las legislaciones aduaneras y la seguridad del tráfico internacional 3. La uniformización aduanera en los procesos de integración económica. II. Requisitos que debe reunir un código propiamente dicho. III. Modelos a tener en cuenta al elaborar el código común aduanero. 1. Modelos que surgen de la labor realizada por el Consejo de Cooperación Aduanera. 2. El Código Aduanero de la Unión Europea. 3. El Código Aduanero argentino de 1981. IV. El código aduanero del Mercosur de 2010. 1. El compromiso asumido en el Tratado de Asunción de 1991. 2. El Código Aduanero del Mercosur del 2010. Observaciones de orden general. 3. Observaciones de orden particular a las normas que conforman el CAM. 4. La definición de “territorio aduanero”. 5. La definición de “mercadería”. 6. El operador económico calificado. 7. Los despachantes de aduana. 8. Los destinos aduaneros de la mercadería. 9. La metodología seguida en la redacción del CAM. 10. La facultad de los Estados Parte para establecer zonas francas en el ámbito espacial del Mercosur. 11.- Análisis y gestión de riesgo. 12. Utilización de sistemas informáticos. 13. El hecho generador de la obligación tributaria aduanera en el CAM. 14.- El párrafo incorporado en la reunión “cumbre” de San Juan relativo a los derechos de exportación. 15. Recursos y acceso a una jurisdicción independiente. 16. Institución de un Comité del Código Aduanero. 17. La necesidad de introducir modificaciones al CAM de 2010. V. Conclusiones.

* Abogado, Universidad de Buenos Aires y doctor en ciencias jurídicas, Universidad Católica Argentina. Profesor de la Universidad de Buenos Aires, de la Universidad Austral, de la Universidad Católica Argentina y de la Universidad de San Andrés. Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación. Miembro y consejero de la Academia Internacional de Derecho Aduanero.

I. Introducción

1. Antecedentes históricos

Con la conformación de los Estados modernos, aparecieron las primeras regulaciones orgánicas en la materia aduanera.

En Francia, bajo el reino de Luis XIV, cabe recordar al ministro Jean-Baptiste Colbert que impulsó el dictado de tres ordenanzas, las de comercio terrestre de 1673, las de comercio marítimo de 1681 y las aduaneras de 1687. Como ocurrió después con la sanción del Código Civil en 1804, bajo el gobierno de Napoleón, también las ordenanzas aduaneras de 1687 constituyeron un modelo seguido por muchos países, en cuyo articulado pueden distinguirse los principios básicos que presiden al Derecho aduanero.¹

Nótese que las ordenanzas aduaneras de Francia preceden en punto a codificación a otros sectores del Derecho público, como el Derecho administrativo o el Derecho tributario.

El dictado de legislaciones aduaneras por los distintos países que comerciaban entre sí, puso tempranamente de manifiesto la conveniencia de armonizar la normativa sobre las formalidades relativas al arribo de los buques y de las mercaderías transportadas a los puertos habilitados para el comercio exterior.

Cabe recordar que con el fin de brindar información sobre el nivel de los aranceles aduaneros aplicados por los Estados, ya en 1890 se creó la Unión internacional para la publicación de las tarifas aduaneras.²

Entre los intentos encarados en el ámbito internacional tendientes a armonizar o uniformar las legislaciones aduaneras, se destaca la Convención de Ginebra sobre la simplificación de las formalidades aduaneras, suscrita el 3 de noviembre de 1923, que entró a regir el 2 de noviembre de 1924 y sus partes contratantes ascendieron a cincuenta.

- 1 Sobre las Ordenanzas aduaneras de 1687, puede verse: Boy, Jean-Claude, *L'Administration des Douanes en France sous l'Ancien Régime*, Association pour l'histoire de l'Administration des douanes, Neuilly-sur-Seine, 1976, pp. 33 ss.; Basaldúa, Ricardo Xavier, *Introducción al Derecho aduanero*, Buenos Aires, 1988 (reimpreso en 2011), pp. 86 a 89.
- 2 Convención de Bruselas del 5 de julio de 1890, por la cual se crea una Unión internacional para la publicación de las tarifas aduaneras. Argentina la aprobó mediante ley 2858 del 16 de noviembre de 1891 (ADLA, 1889-1919, pp. 230 a 232).

En América, tal inquietud se reflejó en oportunidad de la Sexta Conferencia Internacional Americana celebrada en La Habana en 1928, donde se aprobaron dos resoluciones sobre simplificación y normalización de trámites aduaneros y formalidades portuarias.³

Finalizada la Segunda Guerra mundial, el 30 de octubre de 1947 se suscribió el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT). En su normativa encontramos una disposición de especial interés en la armonización de la materia que abordamos. Así, en el Art. VIII titulado “Derechos y formalidades referentes a la importación y a la exportación”, en el párrafo 1, apartado c) se expresa: “Las partes contratantes reconocen también la necesidad de reducir al mínimo los efectos y la complejidad de las formalidades de importación y exportación y de reducir y simplificar los requisitos relativos a los documentos exigidos para la importación y la exportación”.⁴

En Europa, el 12 de septiembre de 1947, trece países representados en el seno del Comité de Cooperación Económica Europea, reunidos en París, decidieron establecer un Grupo de Estudios para la Unión Aduanera Europea, con asiento en Bruselas, para examinar los problemas que planteaba la constitución de una o varias uniones aduaneras entre los Estados europeos.

En 1948, a instancias del mencionado Grupo de Estudios, se creó un Comité Económico y un Comité Aduanero. Este último se integraba con una Oficina Tarifaria Permanente. Posteriormente, el Grupo de Estudios suspendió los trabajos del Comité Económico en atención a que se superponían con los encomendados a la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), hoy en día reemplazada por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), que tiene una vocación a la universalidad. En cambio, la actividad del Comité Aduanero prosiguió.

Habida cuenta de la importancia y profundidad de los estudios llevados a cabo por el Comité Aduanero, se consideró conveniente cristalizarlos en instrumentos internacionales. De tal forma y con independencia del propósito originario de los trabajos (constitución de la unión aduanera), se

3 Izam, Miguel. *Facilitación del comercio: un concepto urgente para un tema recurrente*. ONU, CEPAL, División de Comercio Internacional e Integración, Serie Comercio internacional, n.º 19, Santiago de Chile, diciembre 2001, p. 10, nota 4.

4 Un análisis del art. VIII del GATT puede verse en Basaldúa, Ricardo Xavier, *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*. Buenos Aires, 2007, pp. 362 a 376.

elaboraron y firmaron en 1950 tres convenciones de gran trascendencia para nuestra materia: la Convención sobre la Nomenclatura para la clasificación de las mercaderías en los aranceles aduaneros, la Convención sobre el valor en aduana de las mercaderías y la Convención por la que se crea el Consejo de Cooperación Aduanera.

Es este organismo internacional especializado en la materia aduanera —denominado oficiosamente Organización Mundial de Aduanas a partir de 1995 y que cuenta hoy en día con 177 miembros— el que va a desplegar una intensa y fructífera actividad para la simplificación y armonización de las legislaciones aduaneras.

Cabe mencionar aquí algunos de los instrumentos más importantes: Convención sobre el valor en aduana de las mercaderías, firmada en Bruselas el 15 de diciembre de 1950 (actualmente rige el Acuerdo para la aplicación del art. VII del GATT de 1994); Convención sobre la Nomenclatura para la clasificación de las mercaderías en los aranceles aduaneros y Protocolo de enmienda, suscripta en Bruselas el 15 de diciembre de 1950 (reemplazada por la Convención sobre el Sistema Armonizado de designación y codificación de mercaderías, aprobada en Bruselas el 14 de junio de 1983, en vigor desde el 1º/1/1988); Convención aduanera sobre la importación temporaria de embalajes, firmada en Bruselas el 6 de octubre de 1960 (en vigor desde el 1/3/1962); Convención aduanera sobre la importación temporaria de material profesional, suscripta en Bruselas el 8 de junio de 1961 (en vigor desde el 1º/7/1962); Convención aduanera sobre facilidades concedidas para la importación de mercaderías destinadas a su presentación o utilización en una exposición, feria, congreso o manifestación similar, hecha en Bruselas el 8 de junio de 1961 (en vigor desde el 13/7/1962); Convención aduanera sobre el cuaderno ATA para la importación temporaria de mercaderías, aprobada en Bruselas el 6 de diciembre de 1961 (en vigor desde el 30/7/1963); Convención aduanera sobre el material de bienestar destinado a las gentes de mar, hecha en Bruselas el 1º de diciembre de 1964 (en vigor desde el 11/12/1965); Convención aduanera sobre la importación temporaria de material científico, hecha en Bruselas el 11 de junio de 1968 (en vigor desde el 5/9/1969); Convención internacional sobre asistencia mutua administrativa para prevenir, investigar y reprimir las infracciones aduaneras (Convención de Nairobi), firmada en Nairobi el 9 de junio de 1977 (en

vigor desde el 21/5/1980); Convención internacional para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros (Convención de Kyoto), suscripta en Kyoto el 18 de mayo de 1973, que fuera sustituida por la nueva versión aprobada en Bruselas el 25 de junio de 1999 (en vigencia desde el 3/2/2006); Convención internacional relativa a la importación temporaria (Convención de Estambul), hecha en Estambul el 26 de junio de 1990 (en vigor desde el 27/11/1993); Convención internacional de asistencia mutua administrativa en materia aduanera, concluida en Johannesburgo el 27/6/2003 (aun no entró en vigencia). También ha de recordarse el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales.

Asimismo, resulta pertinente mencionar a la “Declaración relativa a la buena gobernanza y la integridad de las aduanas” (Declaración de Arusha revisada, junio 2003), al denominado “Programa Columbus”, que implementa un programa de colaboración para contribuir a mejorar el desempeño de las administraciones aduaneras, y al “Marco normativo para asegurar y facilitar el comercio global”, adoptado en la sesión del Consejo del 23 de junio de 2005.⁵

En América Latina, cabe recordar que en el ámbito de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), en 1965, se impulsó la elaboración de un Código aduanero uniforme, que no logró concretarse.⁶ En el ámbito de su sucesora, la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), se aprobó (como “instrumento para uso y consulta interno de las reuniones de directores generales de aduanas”) en su quinta reunión celebrada en Guayaquil, los días 26 y 27 de octubre de 1987, un “Glosario de Términos Aduaneros de la ALADI” (ALADI/Sec./di 293, del 22/9/1988).

En particular, en Centroamérica, como consecuencia del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, suscripto en Managua el 13 de diciembre de 1960, entre El Salvador, Honduras y Nicaragua —al que

5 Al respecto, puede verse Labandera, Pablo. “La ‘facilitación del comercio’ como uno de los ‘nuevos temas del comercio internacional’”. Su trascendencia para el Derecho aduanero”. *Estudios de Derecho Aduanero. Homenaje a los 30 años del Código Aduanero*. Buenos Aires, AbeledoPerro, 2011, pp. 63 a 91 (pp. 76 y 77).

6 Rohde Ponce, Andrés. “Modelos y ejemplos de codificación aduanera. Antecedentes y tendencias”. *Estudios de Derecho Aduanero. Homenaje a los 30 años del Código Aduanero*. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011, pp. 53 a 62 (p. 59).

se adhirieron Costa Rica en 1963 y Panamá en 1991— se aprobó el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), seguido por un CAUCA II en 1993, un CAUCA III en 1997. Finalmente, un CAUCA IV en 2006, el que no ha concitado general adhesión.⁷

En el ámbito de la Organización Mundial del Comercio, puede señalarse que en la primera Conferencia Ministerial celebrada en Singapur del 9 al 13 de diciembre de 1996, se elaboró un programa de trabajo. Se definieron como temas a abordarse, los que resultan de la vinculación del comercio con las inversiones, la concurrencia, las compras públicas y la facilitación del comercio (estos fueron denominados los “temas de Singapur”). Dada la resistencia manifestada con posterioridad por los países en desarrollo, únicamente el tema de la facilitación del comercio permanece en agenda. El 12 de octubre de 2004 se creó un Grupo de Negociación de la Facilitación del Comercio, que celebró su primera sesión el 15 de noviembre de 2004, elaborándose un plan de trabajo y un calendario de reuniones. En el documento TN/TF/W/43, revisión 9, se distinguen las propuestas presentadas en varios rubros. El que interesa aquí, identificado como “H. Formalidades en relación con la importación y la exportación”, contenía diversos puntos.⁸ En la revisión 19, del 30/6/2009, se introdujeron algunas variantes. El rubro “H” ha pasado a ser “J. Formalidades en relación con la importación y la exportación”, y los temas, reducidos de 14 a 10, son: “1. Examen periódico de las formalidades y los requisitos; 2. Re-

7 Conf. Valenciano Jiménez, Carlos. “Consideraciones generales sobre el Código Aduanero Uniforme Centroamericano”. Trabajo presentado en el Cuarto Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero, celebrado los días 19 y 20 de junio de 2008 en Cartagena de Indias, y publicado en sus respectivas *Memorias*, pp. 153 a 165.

8 Documento TN/TF/W/43, revisión 9, “H. Formalidades en relación con la importación y la exportación”: 1. Disciplinas sobre las formalidades/procedimientos y los requisitos de información/documentación en relación con la importación y la exportación: a) No discriminación; b) Examen periódico de las formalidades/procedimientos y los requisitos; c) Reducción/limitación de las formalidades/procedimientos y los requisitos de información/documentación; d) Utilización de normas internacionales; e) Código Aduanero Uniforme; f) Aceptación de la información comercialmente disponible y de copias; g) Automatización; h) Ventanilla única/presentación una sola vez; i) Eliminación de la inspección previa a la expedición; j) Eliminación progresiva del recurso obligatorio a los agentes de aduanas; k) Procedimientos iguales de despacho en frontera en una unión aduanera; l) Métodos de prueba basados en las características concretas de los productos; m) Prescripciones uniformes sobre formularios y documentación relativas al despacho de las importaciones en una unión aduanera; n) Posibilidad de devolver las mercancías rechazadas al exportador”.

ducción/limitación de las formalidades y los requisitos de documentación; 3. Utilización de normas internacionales; 4. Aceptación de la información comercialmente disponible y de copias; 5. Ventanilla única/presentación una sola vez; 6. Eliminación de la inspección previa a la expedición; 7. Recurso a agentes de aduanas; 8. Procedimientos iguales de despacho en frontera en una unión aduanera; 9. Prescripciones uniformes sobre formularios y documentación relativas al despacho de las importaciones en una unión aduanera; 10. Posibilidad de devolver las mercancías rechazadas al exportador”. Interesa señalar que la eliminación del punto previsto como “e” en la revisión 9, relativo al “Código Aduanero Uniforme”, es atinada, pues se trata de una materia que es competencia del organismo internacional especializado en la materia aduanera, es decir la Organización Mundial de Aduanas.

Resulta evidente que un código aduanero no tiene por propósito fundamental facilitar el comercio, sino que a través de su normativa debe asegurarse primordialmente el ejercicio del control de las importaciones y las exportaciones y la aplicación de las restricciones directas e indirectas a la importación y a la exportación de mercaderías por parte de las administraciones aduaneras. Una adecuada regulación del control aduanero es aquella que no dificulta innecesariamente el tráfico internacional de mercaderías.

2. Las legislaciones aduaneras y la seguridad del tráfico internacional

En materia de seguridad, cabe recordar que en el GATT de 1947 —también en el de 1994— se contemplan en el Art. XXI las “Excepciones relativas a la seguridad”, donde se reconoce a las entonces partes contratantes —hoy miembros de la OMC— la posibilidad de establecer medidas restrictivas al comercio por razones de seguridad nacional o internacional.

Habida cuenta de la nueva realidad internacional instaurada a partir de los atentados terroristas perpetrados el 11 de septiembre de 2001 en los EE.UU., las legislaciones aduaneras deben contener una normativa que contemple las nuevas misiones encomendadas a las aduanas en materia de la seguridad del tráfico internacional de mercaderías.

En consecuencia, esas legislaciones deben conciliar los intereses del comercio con la seguridad. Para ello las aduanas han de utilizar técnicas modernas, como el análisis de riesgos⁹ y medios de detección idóneos.

Se trata de brindar seguridad a la denominada “cadena logística”, que abarca desde el productor al consumidor (abastecimiento internacional).

A tal fin es necesario que las distintas aduanas del mundo trabajen en la forma más coordinada posible y colaboren estrechamente entre sí.

En efecto, con el fin de vigilar la cadena logística desde su inicio hasta su conclusión, resulta necesario que las aduanas integren una red de servicios aduaneros que colaboren en el plano operacional en tiempo real. En materia de control, se impone un trato diferente para los importadores y los exportadores habituales que hubieran obtenido una certificación derivada de su conducta fiable ante la Aduana y de la evaluación de los riesgos en juego. Asimismo, se requerirá cada vez más el intercambio de informaciones entre la Aduana de partida y la de destino de las mercaderías objeto del comercio internacional.

En los EE.UU. después del ataque del 2001 se adoptaron diversas medidas restrictivas al comercio por razones de seguridad.¹⁰ Así, la denominada Iniciativa de Seguridad de los Contenedores (*Container Security Initiative* o en sus siglas CSI), adoptada en diciembre de 2002, que exige la verificación de los contenedores con destino a su mercado en los puertos de salida. Ello impone a los países exportadores asumir los costos de dicho servicio y de la adquisición de scanners para posibilitar la verificación de la mercadería sin apertura de los contenedores (control aduanero “no intrusivo”). Asimismo, cabe recordar a los operadores que obtienen la certificación denominada

9 Antonio, De la Ossa Martínez, señala: “Considerando como riesgo la probabilidad de que ocurra un evento, con ciertas consecuencias, la gestión de riesgos es el sistema administrativo eficiente que permite reducir y controlar un acontecimiento irregular. Los objetivos del sistema de análisis de riesgo son los de mejorar la selectividad de las mercancías y contribuyentes objeto de control, mejorar los resultados de las intervenciones aduaneras, asegurar que la Aduana pueda manejar el riesgo en forma sistemática y coordinada, utilizar de forma eficiente los recursos públicos, resguardar los intereses del Estado y crear un entorno donde todos asuman responsabilidad por administrar el riesgo” (“La experiencia española en la integración europea”. *Memorias* del Primer Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero, celebrado en Guadalajara los días 9 y 10 de junio 2005. México, ISEF, 2006, p. 79).

10 Al respecto, puede verse Offerman, Suzanne I., y Kelly, Claire R., “National measures in customs law”, trabajo presentado en la Sexta Reunión Mundial de Derecho Aduanero, celebrada los días 17 y 18 de agosto de 2010 en Belo Horizonte, publicado en sus respectivas *Memorias*, pp. 7 a 21.

“C-TPAT” (*Customs-Trade Partnership Against Terrorism*), por la que participan voluntariamente en una cadena de suministro segura, que les brinda, al ser considerados de bajo riesgo, ciertas preferencias frente a otros en la tramitación aduanera (prioridad en el control, reducción de inspecciones, etc.).

En el ámbito de la Organización Mundial de Aduanas, el 27/6/2003 se aprobó en Johannesburgo la Convención Internacional de Asistencia Mutua Administrativa en Materia Aduanera, en cuyo Preámbulo se tiene en cuenta “la amenaza que representan el crimen internacional organizado y los grupos terroristas dotados de recursos importantes y de la necesidad de combatirlos eficazmente”, y se reconocen “las preocupaciones crecientes en materia de seguridad y de la facilitación de la cadena logística internacional, así como la resolución del Consejo de Cooperación Aduanera de junio de 2002 a este fin”. También se reconoce que es necesario “establecer un equilibrio entre la facilitación y el control para asegurar la libre circulación del comercio lícito y satisfacer las necesidades de los gobiernos para la protección de la sociedad y de sus recursos”. Asimismo, la OMA aprobó el 22/6/2005 el denominado “Marco Normativo para Asegurar y Facilitar el Comercio Global”, que tiene por objeto lograr un comercio mundial más seguro, a través de una revisión de los métodos de trabajo seguidos en las Aduanas, la cooperación entre estas a nivel internacional y un refuerzo de la vinculación con el sector privado a tales fines. En ese Marco se procura la creación de cadenas de control aduanero integrado de las cargas.

En las sesiones del año 2006 de la OMA, se consideró el informe de la quinta reunión del Grupo Estratégico de Alto Nivel que tuvo lugar en Shanghai, China, en abril de 2006, sobre la seguridad y la facilitación del comercio. El Consejo adoptó la resolución para la aplicación de la Directriz para brindar seguridad y facilitar el comercio mundial (Directriz SAFE, SC 0074F1a, Anexo IV). Se destaca en esta normativa que la Aduana del país de importación y la del país de exportación, así como el sector privado, ejercen una responsabilidad mutua en materia de seguridad de la cadena logística. Se pone énfasis en la importancia de reforzar las capacidades de los agentes aduaneros. Se reconoce el rol esencial de la OMA en la aplicación de la Directriz SAFE y de la modernización aduanera.

En esa Directriz, se contempla también la normativa relativa a los denominados operadores económicos autorizados —“*agrées*”— (doc. SP 018), que veremos al analizar el artículo 15 del Código Aduanero del Mercosur del 2010.

3. La uniformización aduanera en los procesos de integración económica

Los procesos de integración económica de cierta envergadura imponen la uniformización de las legislaciones aduaneras de los Estados involucrados.

En especial, ello es así cuando se trata de conformar una unión aduanera, pues, además de una política comercial común hacia los terceros países, que se traduce en un arancel común y un territorio aduanero común, un requisito para la conformación de ésta lo constituye la elaboración de una legislación aduanera común.

Cabe recordar que el Tribunal Permanente de Justicia Internacional de La Haya, en un dictamen emitido en 1931, se pronunció sobre los requisitos que deben reunirse para la configuración de una “unión aduanera”. En primer lugar, ha de contarse con una legislación y una tarifa aduanera uniformes. En segundo término, se exige la unificación de fronteras aduaneras y territorios aduaneros. En tercer lugar, la supresión de los derechos aduaneros en el tráfico entre los miembros. Por último, la distribución de los derechos percibidos según un baremo determinado.

Posteriormente, en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), suscripto el 30 de octubre de 1947, se contempló en su art. XXIV la posibilidad de constituir uniones aduaneras, como excepción al principio de no discriminación y de la cláusula de la nación más favorecida, consagrados en el Art. I.

Al amparo del citado Art. XXIV, así como también invocando la Cláusula de Habilitación, se inició con la firma del Tratado de Asunción de 1991 un proceso de integración, que procura el establecimiento de un mercado común (el “Mercado Común del Sur”), el que ha de asentarse en una unión aduanera.

Por consiguiente, la uniformización de la legislación aduanera constituye uno de los requisitos esenciales para la conformación de la unión aduanera. En este sentido, puede advertirse que un “código aduanero común” se presenta como una de las herramientas necesarias para lograr la integración perseguida.

De ahí los esfuerzos realizados en el proceso integración relativo al Mercosur para lograr un “Código Aduanero del Mercosur”.

Recordamos el elaborado en 1994, que fuera aprobado por Decisión del Consejo del Mercado Común n.º 25/1994 y que, sin embargo, dados

sus graves defectos, no logró la aprobación necesaria en los respectivos parlamentos para entrar en vigencia.¹¹

En agosto del año 2010, en la reunión celebrada por el Consejo del Mercado Común, en la provincia de San Juan, se aprobó un nuevo proyecto de “Código Aduanero del Mercosur”, mediante la Decisión CMC n.º 27/2010,¹² la que debe ser incorporada al ordenamiento jurídico de los Estados Parte, siguiendo el correspondiente trámite parlamentario.

Antes de proceder a analizar este nuevo proyecto, aprobado en el ámbito del Mercosur por la mencionada Decisión n.º 27/2010, consideramos pertinente precisar qué debe entenderse por un “código común aduanero” y

- 11 Puede verse un análisis de este proyecto de 1994 en nuestro trabajo *Reflexiones sobre el Código Aduanero del Mercosur*. Revista de Estudios Aduaneros, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n.º 10, 2do. semestre 1996 y 1er. semestre 1997, Buenos Aires, pp. 115 a 129. Asimismo, en nuestra obra *Mercosur y Derecho de la Integración*, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 1999 (reimpresión en 2011) (Cap. VIII, punto 4.12 “La adopción de regímenes aduaneros comunes, uniformes o armonizados”, pp. 487 a 490).
- 12 Sobre el nuevo proyecto *Código Aduanero del Mercosur*, puede verse del ponente: *El Código Aduanero del Mercosur: “territorio aduanero” y “mercadería”. Dos nociones básicas mal definidas*, Guía Práctica de Comercio Exterior, n.º 174, Buenos Aires, 30/9/2010, pp. 3 a 8. *El Código Aduanero del Mercosur: Los derechos de exportación y la necesidad de reparar una notoria incongruencia*, Guía Práctica de Comercio Exterior, n.º 177, Buenos Aires, 15/11/2010, pp. 3 a 5. *Observaciones al Código Aduanero del Mercosur*, en revista Impuestos, n.º 5, mayo 2011, Buenos Aires, pp. 121 a 129. *Comentarios al Código Aduanero del Mercosur, aprobado en la provincia de San Juan (Argentina) en agosto de 2010 (Decisión CMC 27/2010)*. Revista El Derecho, Buenos Aires, 16/9/2011. Asimismo, en la doctrina, puede verse: Barreira, Enrique C.: *El Código Aduanero del Mercosur (Decisión n.º 27/2010)*, www.aduana.news.com.ar, n.º 103, octubre 2010; y *Aspectos institucionales que presenta el Código Aduanero del Mercosur (Decisión CMC 27/2010)*, Guía Práctica de Comercio Exterior, n.º 178, Buenos Aires, 30/11/2010, pp. 3 a 8. Cotter, Juan Patricio: *Mercosur. Reflexiones en torno al nuevo Código Aduanero aprobado por Decisión 27/10 del Consejo Mercado Común*, revista El Derecho, 13/10/2011, y “El Código Aduanero del Mercosur”, ponencia presentada en el Cuarto Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero, celebrado en Cartagena de Indias, los días 19 y 20 de junio de 2008, publicada en las respectivas *Memorias* del Instituto Interamericano de Fronteras y Aduanas, pp. 167 a 185. Lascano, Julio Carlos. *Los derechos de exportación en el Código Aduanero del Mercosur*, presentado en el Primer Congreso Internacional de Derecho Aduanero del Mercosur, celebrado en la Universidad Austral, en Buenos Aires, los días 26 y 27 de agosto de 2010, y publicado en Internet en la siguiente página. http://www.carena.com.ar/espagnol/articulos_octubre_2011.asp. Muñio, Germán. *Código Aduanero del Mercosur: algunas observaciones de orden constitucional*. Revista El Derecho, 29/4/2011. Perotti, Alejandro Daniel. *Iº Congreso Internacional de Derecho aduanero del Mercosur. “El Código Aduanero del Mercosur”. Algunos aspectos normativos y jurisdiccionales*, Guía Práctica de Comercio Exterior, n.º 175. Buenos Aires, octubre 2010, pp. 3 a 8

los requisitos que ha de reunir para cumplir con los objetivos que se persiguen con su aprobación. Asimismo, resulta conveniente recordar los antecedentes que deben tomarse en consideración en oportunidad de su elaboración, es decir el método de trabajo que habrían de seguir sus redactores y los elementos relevantes para ello.

II. Requisitos que debe reunir un Código propiamente dicho

La doctrina ha señalado en forma coincidente una serie de requisitos o condiciones que deben reunir los códigos para ser tales y no quedarse en una mera recopilación o agrupación de normas.

Ha de consistir en un cuerpo normativo coherente y armónico (constituir un sistema).

Tiene que abarcar en forma exhaustiva la materia que debe considerarse y regularse a nivel de ley (“completitividad”).

Debe brindar certeza y seguridad jurídica a los destinatarios de las normas, a través de normas transparentes, razonables y previsibles, y que contemplen en forma equilibrada los intereses legítimos de la administración y de los administrados.

La coherencia normativa permite inferir los principios generales que han inspirado al codificador, facilita la interpretación sistemática y posibilita la integración analógica.

La completitividad del sistema legal permite diferenciar lo que corresponde a la esfera de la ley y lo que pertenece al nivel reglamentario. Un código debe abordar, entonces, todos los temas que hayan de tratarse con el nivel jerárquico de una ley, porque se regulan, condicionan o restringen derechos de los particulares consagrados en la Constitución política. Así, por ejemplo, el ejercicio de la libertad de comerciar (comprar y vender en el mercado interno o en el extranjero) o de desarrollar actividades e industrias lícitas.

La seguridad jurídica deriva del público conocimiento y de la previsibilidad de las soluciones y de las consecuencias que se vinculan con el cumplimiento o incumplimiento de las normas. El principio de seguridad jurídica se vincula con los principios de publicidad (transparencia), razonabilidad y proporcionalidad.

En particular, un código aduanero debe ser un instrumento neutral, versátil y estable, es decir apto para la aplicación de diversas políticas económicas, que los distintos gobiernos adopten según la coyuntura. Por tal motivo, ha de contemplar todas las instituciones y posibilidades que ofrece la materia aduanera y no hallarse condicionado por las limitaciones propias de una política económica determinada. A diferencia del Arancel que responde a una política arancelaria que debe adaptarse a las circunstancias cambiantes del comercio internacional, el código aduanero debe gozar de estabilidad.

III. Modelos a tener en cuenta al elaborar el Código Aduanero Común

Para enfrentar el desafío que supone la elaboración de un Código Aduanero Común pueden tomarse en consideración los antecedentes legislativos nacionales de los países participantes del proceso de integración, así como los modelos que surgen del Derecho internacional y de la legislación comparada.

1. Modelos que surgen de la labor realizada por el Consejo de Cooperación Aduanera

El Consejo de Cooperación Aduanera fue creado por la Convención firmada en Bruselas el 15 de diciembre de 1950. Los gobiernos signatarios expresaron la necesidad de su creación de la siguiente forma:

“Considerando conveniente asegurar a sus regímenes aduaneros el más alto grado de armonización y de uniformidad, y en particular estudiar los problemas inherentes al desarrollo y al progreso de la técnica aduanera y legislación con ella relacionada” y “Convencidos de que sería interesante para el comercio internacional promover entre los Gobiernos la cooperación en estas materias, teniendo en cuenta a la vez los factores económicos y la técnica aduanera que tal cooperación implica, han convenido lo siguiente: Artículo I. Créase un Consejo de Cooperación Aduanera...”

Una guía interesante sobre la forma en que puede encararse la tarea de aproximación de las distintas legislaciones aduaneras, puede ser tomar en cuenta los trabajos que se llevaron a cabo desde 1957 a 1968 en el mencionado Consejo (denominado, como ya señalamos, oficiosamente Organización Mundial de Aduanas, a partir de 1995) y que dieron lugar a los denominados “Estudios comparados de los métodos aduaneros” (la referencia a los “métodos” fue sustituida en la Convención de Kyoto por la de “régimenes”, que resulta más clara).

Dichos “Estudios” abarcaron los siguientes temas: n.º 1. Importación por mar: formalidades al arribo de los buques, antes de la descarga; n.º 2. Importación por mar: descarga; n.º 3. Importación por las fronteras terrestres; n.º 4. Importación por vía aérea; n.º 5. Desaduanamiento de las mercaderías para su puesta al consumo; n.º 6. Tránsito aduanero de mercaderías importada; n.º 7. Régimen de depósito aduanero; n.º 8. Admisión temporaria; n.º 9. Drawback; n.º 10. Derecho de recurso en materia aduanera; n.º 11. Tráfico ferroviario.

En todos ellos, además de un desarrollo teórico sobre la materia abordada, figura un cuestionario sobre cada uno de los temas escogido dirigido a los países que participaron en su elaboración, así como las respuestas que brindaron esos países sobre la forma en que se hallaban regulados los distintos aspectos del instituto aduanero en su legislación nacional. Ello puso de manifiesto las coincidencias y disparidades de tales legislaciones, facilitó el intercambio de opiniones, permitió aproximar posiciones y, finalmente, formular textos que funcionaran como modelos para la uniformización.

Como se sabe, luego de la creación de la entonces CEE mediante el Tratado de Roma del 25 de marzo de 1957, se encararon distintos trabajos tendientes a uniformar progresivamente las legislaciones aduaneras, los que fueron recogidos en diversos “reglamentos” y que, transcurridos unos años, posibilitaron la elaboración del “Código Aduanero Comunitario” de 1992 (Reglamento del Consejo n.º 2913, que entró en vigor el 1º de enero de 1994). En el 2008 se aprobó el denominado “Código Aduanero Modernizado” (Reglamento 2008/450/CE, de 23 de abril).

En el ámbito de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), entre otras realizaciones, consideramos especialmente relevantes para encarar la redacción de un código aduanero común, el Glosario de Términos Aduaneros

Internacionales, la Convención para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros (denominada usualmente “Convención de Kyoto”), y la Convención relativa a la importación temporaria (denominada usualmente “Convención de Estambul”).

En el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales se incluyen definiciones de los términos aduaneros usuales en el comercio internacional. Mediante este Glosario se persigue consagrar una terminología común en materia aduanera.

Las definiciones de los términos se brindan en las dos lenguas oficiales de la OMA, el francés y el inglés.

El Glosario no tiene el estatus jurídico de un instrumento internacional, por lo que no requiere una aceptación oficial ni posee carácter obligatorio para los Estados Miembros. Sin embargo, muchas de las definiciones que contiene obran también en las convenciones elaboradas por la OMA y resultan, entonces, aceptadas por las partes contratantes a las mismas. Por otra parte, cada vez que en el plano internacional se utiliza uno de los términos definidos en el Glosario sin aclararse que se le otorga una significación especial, debe entenderse que se lo emplea con el alcance que le ha fijado el organismo internacional competente en la materia.

Aquí nos interesa especialmente la definición del término “legislación aduanera” (*législation douanière - customs law*) —por consistir en la materia a uniformar—, que se define de la siguiente forma:

Conjunto de disposiciones legislativas y reglamentarias concernientes a la importación y a la exportación de mercaderías cuya aplicación está expresamente encomendada a la aduana y otras normas eventualmente establecidas por ella en virtud de los poderes que le han sido conferidos por la ley. Nota. La legislación aduanera comprende, en general, disposiciones sobre:

- La estructura y la organización de las administraciones de aduanas, sus atribuciones, prerrogativas y responsabilidades, así como los derechos y las obligaciones de los usuarios;
- Los diversos regímenes aduaneros, así como las condiciones y formalidades relativas a su aplicación;
- Los elementos relacionados con la aplicación de los derechos e impuestos a la importación y a la exportación;

- La naturaleza y las consecuencias jurídicas de las infracciones aduaneras;
- Las diversas vías de recurso.

La Convención internacional sobre la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros, aprobada en la ciudad de Kyoto (antigua capital de Japón) el 18 de mayo de 1973 (que contiene 31 anexos), fue reemplazada, mediante el Protocolo de Enmienda del 26 de junio de 1999, por la Convención de Kyoto revisada, en vigencia desde el 3 de febrero del 2006. Constituye un importante modelo elaborado para facilitar la uniformización de las legislaciones aduaneras de los distintos países.

Esta Convención, en su versión de 1999, que cuenta actualmente con 76 Partes, está constituida por el “Cuerpo de la Convención”, por un Anexo general y por diez Anexos específicos, algunos de ellos divididos en capítulos —los que suman 25—, donde se contemplan las instituciones y los regímenes aduaneros.

Dada su importancia como modelo para la elaboración de códigos aduaneros, reproducimos a continuación su estructura en su nueva versión revisada.

CUERPO DE LA CONVENCION

Anexo general

Se integra con diez capítulos: 1. Principios Generales; 2. Definiciones; 3. Formalidades de desaduanamiento y otras formalidades aduaneras; 4. Derechos e impuestos; 5. Garantía; 6. Control aduanero; 7. Aplicación de la tecnología de la información; 8. Relaciones entre la Aduana y los terceros; 9. Informaciones y Decisiones comunicadas por la Aduana; 10. Recursos en materia aduanera.

Anexos específicos

Anexo A. Arribo de las mercaderías al territorio aduanero.

Capítulos:

1. Formalidades aduaneras anteriores a la presentación de la declaración de mercaderías;
2. Depósito temporario de mercaderías.

Anexo B. Importación.

Capítulos:

1. Despacho a consumo;
2. Reimportación en el mismo estado;
3. Admisión en franquicia de los derechos e impuestos a la importación.

Anexo C. *Exportación.* Capítulo 1. Exportación a título definitivo.

Anexo D. *Depósitos de aduana y zonas francas.*

Capítulos:

1. Depósitos de aduana;
2. Zonas francas.

Anexo E. *Tránsito.*

Capítulos:

1. Tránsito aduanero;
2. Traslado;
3. Transporte de mercaderías por cabotaje.

Anexo F. *Transformación.*

Capítulos:

1. Perfeccionamiento activo;
2. Perfeccionamiento pasivo;
3. Drawback;
4. Transformación de mercaderías destinadas al despacho al consumo.

Anexo G. *Importación temporaria.*

Capítulo:

1. Importación temporaria.

Anexo H. *Infracciones.*

Capítulo:

1. Infracciones aduaneras.

Anexo J. *Procedimientos especiales.*

Capítulos:

1. Viajeros;
2. Tráfico postal;
3. Medios de transporte de uso comercial;
4. Productos de aprovisionamiento;
5. Envíos de socorro.

Anexo K. Origen.**Capítulos:**

1. Reglas de origen;
2. Pruebas documentales de origen;
3. Control de las pruebas documentales de origen.

La Convención relativa a la importación temporaria (Convención de Estambul) fue aprobada en Estambul el 26 de junio de 1983 y entró en vigencia el 27 de noviembre de 1993. Cuenta con 61 Partes.

Esta convención, a través de sus distintos anexos, vino a contemplar una situación confusa, derivada de la existencia de una multiplicidad de convenciones referidas, principal o incidentalmente, a la importación temporaria de ciertas mercaderías.

Reproducimos a continuación su estructura, compuesta por el Cuerpo de la Convención y sus trece anexos.

Cuerpo de la convención. Se integra con un Preámbulo y cinco capítulos. Capítulo I Disposiciones generales; Capítulo II Ámbito de aplicación de la Convención; Capítulo III Disposiciones especiales; Capítulo IV Disposiciones varias; Capítulo V Disposiciones finales.

Anexos

- Anexo A, relativo a los títulos de importación temporaria (Cuadernos ATA, Cuadernos CPD)
- Anexo B1, relativo a las mercaderías destinadas a ser presentadas o utilizadas en una exposición, feria, congreso o manifestación similar
- Anexo B2, relativo al material profesional
- Anexo B3, relativo a los contenedores, paletas, embalajes, muestras y otras mercaderías importadas en el marco de una operación comercial
- Anexo B4, relativo a las mercaderías importadas en el marco de una operación de producción
- Anexo B5, relativo a las mercaderías importadas con un fin educativo, científico o cultural
- Anexo B6, relativo a los efectos personales de los viajeros y a las mercaderías importadas con un fin deportivo
- Anexo B7, relativo al material de propaganda turística
- Anexo B8, relativa a las mercaderías importadas en tráfico fronterizo

- Anexo B9, relativo a las mercaderías importadas con fines humanitarios
- Anexo C, relativo a los medios de transporte
- Anexo D, relativo a los animales
- Anexo E, relativo a las mercaderías importadas con suspensión parcial de los derechos e impuestos de importación.

2. El Código Aduanero de la Unión Europea

En el ámbito europeo, cabe recordar primero el Código Aduanero Comunitario de 1992 (Reglamento CEE 2913/1992) y luego el dictado en 2008 para reemplazarlo, denominado Código Aduanero Modernizado de la Unión Europea (Reglamento 2008/450/CE, de 23 de abril).

Este código constituye un elemento útil a tener en cuenta en la elaboración de otros códigos relativos a uniones aduaneras.

Sin embargo, el prestigioso jurista francés Claude J. Berr comenta a su respecto:

Sería sin duda exagerado afirmar que este instrumento jurídico alcanza un nivel de calidad tal que pudiera constituir un modelo para otras uniones regionales. Contiene todavía numerosas imperfecciones, debidas, quizás, precisamente al hecho de que, en tanto que obra de compromiso, le falta una inspiración de conjunto, que exprimiría una actitud voluntarista frente a los grandes desafíos de la economía internacional del siglo XXI.¹³

Lo cierto es que, efectivamente, se trata de un antecedente de singular interés, pero su metodología¹⁴ y el abordaje de ciertas cuestiones deja que desear.

El “Código Aduanero Modernizado” de la Unión Europea se compone de Títulos, Capítulos y Secciones. Reproducimos las denominaciones de todos ellos.

13 Berr, Claude J. “El Código de Aduanas Comunitario o la perpetua búsqueda de compromiso”. Ponencia presentada en el Cuarto Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero, celebrado en Cartagena de Indias, los días 19 y 20 de junio de 2008, publicada en las respectivas “*Memorias*” del Instituto Interamericano de Fronteras y Aduanas, pp. 203 a 218 (la cita es de la p. 218).

14 Francisco Pelechá Zozaya en diversos lugares de su obra, critica la metodología del Código Aduanero Modernizado de la Unión Europea. Así, por ejemplo, luego de señalar que en ese código no se habla de hecho imponible, ni supuestos de no sujeción, ni de devengo, ni de sujeto pasivo, ni de contribuyente, ni de sustitutos del sujeto pasivo, ni de responsables del pago de la deuda aduanera, concluye: “Lo que sucede es que, como ya hemos visto antes, sigue una sistemática muy rara respecto de la contenida en las leyes tributarias españolas” (*Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario*. Madrid-Barcelona, Marcial Pons. Buenos Aires, 2009, pp. 49 y 50).

Código Aduanero Modernizado

Título I. Disposiciones generales

- Capítulo I. Ámbito de aplicación de la legislación aduanera, misión de las aduanas, definiciones
- Capítulo II. Derechos y obligaciones de las personas en el marco de la legislación aduanera
- Sección 1ª. Suministro de información
- Sección 2ª. Representación aduanera
- Sección 3ª. Operador económico autorizado
- Sección 4ª. Decisiones relativas a la aplicación de la legislación aduanera
- Sección 5ª. Sanciones
- Sección 6ª. Recursos
- Sección 7ª. Control de las mercancías
- Sección 8ª. Conservación de documentos y datos. Gravámenes y costes
- Capítulo III. Conversión de divisas y plazos

Título II. Elementos en que se basa la aplicación de los derechos de importación o exportación y otras medidas en el comercio de mercancías

- Capítulo I. Arancel aduanero común y clasificación arancelaria de las mercancías
- Capítulo II. Origen de las mercancías
- Sección 1ª. Origen no preferencial
- Sección 2ª. Origen preferencial
- Capítulo III. Valor en aduana de las mercancías

Título III. Deuda aduanera y garantías

- Capítulo I. Origen de la deuda aduanera
- Sección 1ª. Deuda aduanera de importación
- Sección 2ª. Deuda aduanera de exportación
- Sección 3ª. Disposiciones comunes a las deudas aduaneras nacidas en el momento de la importación y de la exportación
- Capítulo II. Garantía de una deuda aduanera potencial o existente
- Capítulo III. Cobro y pago de los derechos y devolución y condonación del importe de los derechos de importación y de exportación
- Sección 1ª. Determinación del importe de los derechos de importación o de exportación, notificación de la deuda aduanera y contracción

- Sección 2ª. Pago del importe de los derechos de importación de exportación
- Sección 3ª. Devolución y condonación del importe de los derechos de importación de exportación

Título IV. Mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Comunidad

- Capítulo I. Declaración sumaria de entrada
- Capítulo II. Llegada de las mercancías
- Sección 1ª. Introducción de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad
- Sección 3ª. Formalidades posteriores a la presentación
- Sección 4ª. Mercancías que han circulado al amparo de un régimen de tránsito

Título V. Normas generales sobre el Estatuto Aduanero, la inclusión de mercancías en un régimen aduanero, la verificación, el levante y la cesión de las mercancías

- Capítulo I. Estatuto aduanero de las mercancías
- Capítulo II. Inclusión de mercancías en un régimen aduanero
- Sección 1ª. Disposiciones generales
- Sección 2ª. Declaraciones aduaneras normales
- Sección 3ª. Declaraciones aduaneras simplificadas
- Sección 4ª. Disposiciones aplicables a todas las declaraciones en aduana
- Sección 5ª. Otras simplificaciones
- Capítulo III. Comprobación y levante de las mercancías
- Sección 1ª. Comprobación
- Sección 2ª. Levante
- Capítulo IV. Cesión de las mercancías

Título VI. Despacho a libre práctica y exención de derechos de importación

- Capítulo I. Despacho a libre práctica
- Capítulo II. Exención de derechos de importación
- Sección 1ª. Mercancías de retorno
- Sección 2ª. Pesca marítima y productos extraídos del mar
- Sección 3ª. Medidas de aplicación

Título VII. Regímenes especiales

- Capítulo I. Disposiciones generales
- Capítulo II. Tránsito
- Sección 1ª. Tránsito externo e interno
- Sección 2ª. Tránsito comunitario
- Capítulo III. Depósito
- Sección 1ª. Disposiciones comunes
- Sección 2ª. Depósito temporal
- Sección 3ª. Depósito aduanero
- Sección 4ª. Zonas francas
- Capítulo IV. Destinos especiales
- Sección 1ª. Importación temporal
- Sección 2ª. Destino final
- Capítulo V. Perfeccionamiento
- Sección 1ª. Disposiciones generales
- Sección 2ª. Perfeccionamiento activo
- Sección 3ª. Perfeccionamiento pasivo

Título VIII. Salida de las mercancías del territorio aduanero de la Comunidad

- Capítulo I. Mercancías que salen del territorio aduanero
- Capítulo II. Exportación y reexportación
- Capítulo III. Exención de derechos de exportación

Título IX. Comité del Código Aduanero y disposiciones finales

- Capítulo I. Comité del Código Aduanero
- Capítulo II. Disposiciones finales.

3. El Código Aduanero argentino de 1981

Este código fue elaborado por una Comisión Redactora que tuvo en cuenta, además de otros antecedentes, los trabajos realizados en el Consejo de Cooperación Aduanera, entre ellos la Convención de Kyoto de 1973, como se deja constancia en su Exposición de Motivos.

La metodología ha sido objeto de una especial atención por parte de los codificadores, por lo que considero que puede servir de modelo en la elaboración de otros códigos.¹⁵

Se halla compuesto, además de un título preliminar, por dieciséis secciones, subdivididas en títulos y capítulos.

A los fines de poner de manifiesto la metodología seguida,¹⁶ estimamos que resulta suficiente reproducir aquí las denominaciones de las secciones y de los títulos de dicho código, con exclusión de los capítulos.

- 15 Juan Patricio Cotter, en la ponencia citada sobre “El Código Aduanero del Mercosur”, expresa en lo que hace a la metodología del código aduanero común: “La moderna concepción del Derecho aduanero considera como finalidad primordial de la Aduana la regulación del comercio internacional de mercaderías. La Aduana controla el ingreso y egreso de mercaderías del territorio aduanero, aplica la legislación aduanera vigente, el régimen de restricciones correspondiente así como también fiscaliza la adecuada liquidación y pago de los tributos aduaneros. Los tributos aparecen entonces como una restricción arancelaria, mas no como la materia esencial de la Aduana, sino simplemente como una de sus funciones y no ciertamente la más relevante. Esta concepción indudablemente debe actuar como un lucero en la tarea de los codificadores. No recomendamos entonces un esquema metodológico que gire en torno de los tributos aduaneros” (pp. 176 y 177). A continuación menciona el orden de tratamiento de los temas: primero “Disposiciones generales” con los conceptos básicos (territorio aduanero, mercadería, importación y exportación) y ámbito de aplicación del CAM. Luego los “sujetos” que participan en la relación aduanera. Seguidamente, la regulación de las importaciones y exportaciones (aspectos operativos y destinaciones aduaneras). Luego los regímenes especiales (v.gr., equipaje, envíos postales, tráfico fronterizo), el régimen de restricciones directas a la importación y exportación (económicas y no económicas), los tributos regidos por el código (hecho gravado, base imponible y momento imponible), la obligación tributaria aduanera, estímulos a la exportación. Se advierte que la metodología propuesta coincide con la prevista en el Código Aduanero argentino. Agrega, finalmente, que estima conveniente que el CAM, en esta primera etapa, no regule las infracciones y los delitos aduaneros, ni que se ocupe de los procedimientos aduaneros, salvo dejar a salvo el derecho a recurrir las decisiones aduaneras por los administrados. Compartimos todos estos conceptos de Cotter, así como también estas últimas limitaciones. En el caso de los ilícitos, por ser una materia delicada, que ofrece mucha resistencia de los países para ser uniformada. Así ocurre en el ámbito de la Unión Europea. En el caso de los procedimientos, por tratarse de una materia que atiende a usos consagrados que responden a la idiosincrasia, los que salvo casos puntuales no requieren ser uniformados, bastando su armonización y la consagración de principios básicos (p. ej., derecho a recurrir, entre otros).
- 16 Un análisis sobre la metodología seguida en el Código Aduanero argentino puede verse en Barreira, Enrique C. “Sistema y metodología del Código Aduanero argentino”. *Estudios de Derecho Aduanero. Homenaje a los 30 años del Código Aduanero*. Coord. Juan Patricio Cotter. Buenos Aires, Abeledo-Perrot (coord. Juan Patricio Cotter). Buenos Aires, 2011, pp. 21 a 38.

Código Aduanero de la República Argentina

- Título Preliminar: Disposiciones generales

Sección I: Sujetos

- Título I: Servicio aduanero
- Título II: Auxiliares del comercio y del servicio aduanero
- Título III: Importadores y exportadores
- Título IV: Otros sujetos

Sección II: Control

- Título I: Disposiciones generales
- Título II: Ámbitos de control

Sección III: Importación

- Título I: Arribo de la mercadería
- Título II: Destinaciones de importación

Sección IV: Exportación

- Título I: Destinaciones de exportación
- Título II: Salida de la mercadería

Sección V: Disposiciones comunes a la importación y a la exportación

- Título I: Operación de transbordo
- Título II: Despacho de oficio
- Título III: Régimen de garantía

Sección VI: Regímenes especiales

Sección VII: Áreas que no integran el territorio aduanero general

Sección VIII: Prohibiciones a la importación y a la exportación

Sección IX: Tributos regidos por la legislación aduanera

- Título I: Especies de tributos
- Título II: Disposiciones comunes

Sección X: Estímulos a la exportación

Sección XI: Reciprocidad de tratamiento

Sección XII: Disposiciones penales

- Título I: Delitos aduaneros
- Título II: Infracciones aduaneras

Sección XIII: Preferencias aduaneras**Sección XIV: Procedimientos**

- Título I: Disposiciones generales
- Título II: Procedimientos especiales
- Título III: Recursos

Sección XV: Disposiciones complementarias**Sección XVI: Disposiciones transitorias.**

IV. El Código Aduanero del Mercosur de 2010

1. El compromiso asumido en el Tratado de Asunción de 1991

En el ámbito del Mercosur, el Tratado de Asunción previó en su artículo 1º “el compromiso de los Estados Parte de armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes, para lograr el fortalecimiento del proceso de integración”.

En razón de que el Código Aduanero del Mercosur pretende reemplazar, por lo menos parcialmente, la normativa legal aduanera de los Estados Parte y, por consiguiente, ha de afectar al Código Aduanero argentino, al Código Aduanero del Paraguay, al Código Aduanero del Uruguay y a la legislación aduanera brasileña, su normativa debe establecerse necesariamente al nivel jerárquico de ley.

2. El Código Aduanero del Mercosur del 2010. Observaciones de orden general

El nuevo proyecto de Código Aduanero del Mercosur (CAM), a pesar de haber transcurrido dieciséis años desde que fuera elaborado el frustrado primer proyecto, se nos presenta ahora tan solo como un “código marco”. Así lo decidió el Grupo Mercado Común mediante resolución n.º 40/2006, habida cuenta —según trascendió— de las dificultades para obtener consenso en muchas de las materias que corresponden a dicho código.

En consecuencia, el Grupo de Trabajo ad hoc, creado para la elaboración de dicho código y dependiente del Grupo Mercado Común, vio acotada y reducida su labor a la consecución de ese denominado “código marco”.

Lo grave de la cuestión es que, en sentido propio, no cabe hablar de un “código marco” —concepto aceptable si se trata de una “ley marco” —, pues un “código”, por definición, debe regular exhaustivamente los aspectos sustanciales de la materia de que se trata (completitud).

Por consiguiente, a poco que se recorren las disposiciones del CAM aprobado por Decisión CMC n.º 27/2010, se advierte que, por lo general, en la regulación de las instituciones y los regímenes aduaneros no se avanza mucho más que en brindar una definición o una caracterización elemental, remitiéndose para todo lo demás a las respectivas legislaciones nacionales o previéndose, en un futuro incierto, el dictado de normas “reglamentarias” o “complementarias”.

Sin embargo, es obvio que no pueden regularse vía reglamentación aspectos sustanciales que deben ubicarse en el nivel normativo de un código y que no cabe una delegación en un órgano inferior para dictar esas normas “reglamentarias”, ya que con estas se pretendería modificar los ordenamientos legales de los Estados Parte. En cuanto a las normas “complementarias”, dada su naturaleza, ellas también requieren la aprobación del Consejo del Mercado Común y la posterior incorporación a los ordenes jurídicos nacionales, con la respectiva intervención de los parlamentos.

Por otra parte, la pretensión de que tal tarea complementaria o reglamentaria sea realizada en un futuro no precisado por un órgano del Mercosur, que no se identifica, pone de manifiesto que no se ha cumplido con el mandato originario consistente en elaborar un Código Aduanero del Mercosur.

En definitiva, lo cierto es que el texto que se aprobó por Decisión n.º 27/2010 como “Código Aduanero del Mercosur” no constituye un verdadero código y, por ende, no puede brindar la seguridad jurídica y la certidumbre que requiere el tráfico internacional de mercaderías.

3. Observaciones de orden particular a las normas que conforman el CAM

Independientemente de estas observaciones de índole general —pues atañen al denominado “código” en sí mismo y pone en evidencia la falta de cumplimiento del objetivo perseguido—, ha de señalarse que en algunos

de los aspectos regulados se incurre en errores conceptuales serios y relevantes, así como en notorias falencias, defectos e inexactitudes.

Así, puede advertirse, por ejemplo, en la definición que se brinda en el CAM de dos institutos básicos para el Derecho Aduanero: el “territorio aduanero” y la “mercadería”.

4. La definición de “territorio aduanero”

Conceptualmente, el “territorio aduanero” hace referencia a un ámbito espacial diferente del que corresponde al “territorio nacional”. Si no fuera así, no tendría sentido recurrir al mismo.

El “territorio nacional” es un ámbito en el cual el Estado ejerce su soberanía (concepto jurídico-político) y, por consiguiente, es allí donde, en principio, se aplica la legislación nacional.

En cambio, el “territorio aduanero” es un concepto jurídico-económico que permite prescindir de la soberanía, para abarcar el territorio de varios Estados en un territorio aduanero común (p. ej., unión aduanera), o para establecer, por distintas razones, políticas económicas diferenciadas dentro del propio espacio nacional. Así, puede disponerse que en ciertos ámbitos no se aplique el arancel (áreas francas) o que se lo aplique con intensidad menor (áreas aduaneras especiales). En nuestro país, la Ley 19.640 de 1972 constituye un claro ejemplo, al disponer que la Isla Grande de Tierra del Fuego constituye un área aduanera especial y que las Islas del Atlántico Sur —entre las que se cuentan las Malvinas— y la Antártida argentina conforman áreas francas. La Ley 24.331 de 1992 prevé la existencia de otras áreas francas.

A nivel internacional, el GATT de 1994 —al igual que ya lo hacía el de 1947— define con precisión al territorio aduanero como “todo territorio que aplique un arancel distinto u otras reglamentaciones comerciales distintas a una parte sustancial de su comercio con los demás territorios” (Art. XXIV, párrs. 2 y 8).

Esta definición ha sido incorporada a nivel de tratado internacional por los Estados, al aprobar el Acuerdo de Marrakech de 1994, y obliga a todos sus Miembros —que hoy ascienden a 157—, entre los que figuran los Estados del Mercosur. Para la Argentina que aprobó el Acuerdo y los resultados de la Ronda Uruguay por ley 22.415, tiene la jerarquía prevista en el

art. 75, inc. 22, de la Constitución Nacional. Vale decir, está por encima de las leyes nacionales.

Teniendo en cuenta ese marco internacional obligatorio, la Resolución n.º 40/2006 del Grupo Mercado Común en su art. 1º dispuso “Adoptar las definiciones y lineamientos que deberán utilizarse como base para la redacción del Proyecto de Código Aduanero del Mercosur, que se adjunta como Anexo a la presente Resolución”. En dicho Anexo con relación al “Territorio aduanero” se determinó: “Concepto de ‘territorio aduanero’: “El territorio aduanero es la parte del ámbito mencionado en el apartado 2 del punto B en la que se aplica un único régimen arancelario y de restricciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones del mismo”.

Se advierte que tal definición se conforma plenamente con la del GATT (Art. XXIV, párr. 2) y también con la del Código Aduanero argentino (art. 2º) y con la del Código Aduanero paraguay (art. 3º).

Cabe recordar que el Código Aduanero argentino define al territorio aduanero como la parte del ámbito sometido a la soberanía nacional en la que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones (art. 2º, ap. 1).

Sin embargo, insólitamente, el Grupo de Trabajo que elaboró el CAM se apartó de la instrucción del Grupo Mercado Común, desconociendo de tal forma la definición del GATT, e incorporó una definición de territorio aduanero que confunde el ámbito de aplicación del Código Aduanero del Mercosur con el ámbito de aplicación del Arancel externo común.¹⁷

El CAM, en su art. 1º, numeral 2, dispone que: “La legislación aduanera del Mercosur se aplicará a la totalidad del territorio de los Estados Partes y a los enclaves concedidos a su favor y regulará el tráfico internacional de los Estados Partes del Mercosur con terceros países o bloques de países”.

A continuación, en el siguiente art. 2, se expresa: “El territorio aduanero del Mercosur es aquel en el cual se aplica la legislación aduanera común del Mercosur”.

Cabe preguntarse, dada esta última definición, ¿cuál es la diferencia entre el ámbito donde se aplica la legislación aduanera del Mercosur y el ámbito que corresponde al territorio aduanero? En caso de no haberla, ¿el

17 Sobre un análisis crítico a la definición de “territorio aduanero” brindada en el CAM aprobado por Dec. CMC 27/2010, puede verse nuestro trabajo, citado en la precedente nota 12, *El Código Aduanero del Mercosur: “territorio aduanero” y “mercadería”. Dos nociones básicas mal definidas.*

“territorio del Mercosur” resulta entonces igual al “territorio aduanero de Mercosur” y, siendo así, la noción de territorio aduanero que se define no tiene significación ni utilidad jurídica alguna?

Para justificarse, el Grupo de Trabajo señaló que siguió la definición de la Convención de Kyoto, revisada en 1999. Es de notar que esta convención no ha sido aprobada por ninguno de los Estados Parte del Mercosur y, en cambio, todos son miembros de la OMC y están obligados por las disposiciones del GATT —entre las que se cuenta la definición prevista en el párrafo 2 del art. XXIV—. Por otra parte, no puede dejar de advertirse que la revisión de 1999 se realizó bajo la influencia del “Consenso de Washington”, y en el punto se apartó de la tradicional definición del Glosario de Términos Aduaneros Internacionales del Consejo de Cooperación Aduanera. De forma tal que, con esa definición “*light*”, se silencia la atribución de los Estados de aplicar el arancel. Este constituye un instrumento legítimo para regular el comercio exterior y reviste singular importancia para los países en desarrollo, que pueden recurrir a él para proteger a sus actividades industriales.

En consecuencia, consideramos que debe modificarse la definición que se brinda en el CAM del territorio aduanero, tanto por ser conceptualmente errónea, como por apartarse de la definición prevista en el Art. XXIV, párrafo 2, del GATT y de lo dispuesto en la Resolución GMC n.º 40/2006. Por otra parte, como se adelantó, se aparta también de lo dispuesto en el Código Aduanero argentino (art. 2º) y en el Código Aduanero paraguayo (art. 3º), que brindan definiciones correctas y conformes con la preconizada en el GATT de 1994.

5. La definición de “mercadería”

En el art. 3º del CAM se define a la “*mercadería*” como “*todo bien susceptible de un destino aduanero*”.¹⁸

Esta definición incurre en dos graves defectos.

En primer lugar, peca de restrictiva, porque utiliza la palabra “bien” y, por lo tanto, excluye a los “no bienes”. Nótese que “bien” significa un objeto

18 Sobre una crítica a la definición de “mercadería” que obra en el CAM aprobado por Dec. CMC 27/2010, puede verse el trabajo del autor, citado en la precedente nota 12, *El Código Aduanero del Mercosur: “territorio aduanero” y “mercadería”. Dos nociones básicas mal definidas.*

valioso, y precisamente por tal razón es un “bien”, por oposición a los objetos que no son bienes.

El Código Civil argentino, en el art. 2312, define a los “bienes” como objetos “*susceptibles de valor*”. Existen otros objetos que no son valiosos para los seres humanos y que se califican como “no bienes”, a pesar de lo cual pueden ser motivo del tráfico internacional.

La importancia de la definición de “mercadería” estriba en que las aduanas tienen por función esencial el control sobre las mercaderías que pretenden ingresar o egresar del país. En consecuencia, esta definición determina la competencia de las aduanas, pues las mercaderías constituyen el objeto de ese control.

Las aduanas deben controlar todas las importaciones y exportaciones, tanto de “bienes” como de “no bienes”. Han de aplicar, al tiempo de la importación de las mercaderías, el arancel y demás tributos que las graven, así como las prohibiciones económicas y no económicas que las afecten.

Entre las prohibiciones no económicas, aplicadas por razones de salud pública y seguridad nacional, se encuentran aquéllas que prohíben la introducción de residuos tóxicos, desechos nucleares, etc.

La Constitución de la Argentina en su art. 41, in fine, establece que “*Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos y de los radioactivos*”. Lo mismo dispone la Constitución de Colombia en el art. 81.

Resulta claro que tales desperdicios no constituyen lo que se entiende por “bienes”.

Por tales razones, el Código Aduanero argentino en el art. 10 define a la mercadería como “*todo objeto susceptible de ser importado o exportado*”.

La palabra “objeto” constituye una expresión genérica, que abarca a todas sus especies, fueren “bienes” o “no bienes”.

Al respecto, enseña el destacado profesor italiano Francesco Messineo que: “Por objeto debe concebirse, en general, todo lo que es exterior al sujeto y, por consiguiente, no es sujeto. El objeto, por tanto, debe entenderse en la máxima amplitud posible de su significado”.¹⁹

En consecuencia, no debe identificarse a la mercadería con el concepto de bien, sino que ha de referirse al concepto más comprensivo, como es al

19 Messineo, Francesco. *Manual de Derecho civil y comercial*. Buenos Aires, EJE, 1954, t. II, p. 257.

que se designa con la palabra “objeto”. Advuértase que lo que está en juego es el bien común.

Al igual que en la definición del CAM de territorio aduanero, en esta definición de mercadería se desconoce una función esencial del Estado, como es controlar la entrada y la salida del territorio de todos los objetos y no sólo de los bienes.

La definición podría expresar: “todo objeto susceptible de ser importado o exportado” (como lo define el Código Aduanero argentino y el paraguayo) o, también, como “todo objeto susceptible de ser clasificado en la Nomenclatura del Sistema Armonizado”.

Inclusive, si por alguna razón no quisiera utilizarse la palabra “objeto” —a pesar de ser indudablemente la más apropiada—, podría expresarse “todo aquello susceptible de ser importado o exportado” o “todo aquello susceptible de ser ubicado o clasificado en la Nomenclatura del Sistema Armonizado”.

El segundo defecto de la definición incluida en el CAM es que alude a “*todo bien susceptible de un destino aduanero*”. Sin embargo, lo relevante para el servicio aduanero es que sea susceptible de ser importado o exportado, y no que pueda ser sometido a un “destino aduanero”.

Nótese que el CAM, en el Título IV “*Destinos aduaneros de importación*”, dispone en el art. 35 que: “La mercadería ingresada al territorio aduanero deberá recibir uno de los siguientes destinos aduaneros: a) inclusión en un régimen aduanero de importación; b) reembarque; c) abandono, o d) destrucción”.

Según el sistema del CAM, al arribar la mercadería (art. 19), así como a su descarga (art. 22) e incluso al ingresar al depósito temporal de importación (art. 29) todavía dicha mercadería no ha “recibido” un destino aduanero. Por otra parte, la solicitud de inclusión en un régimen aduanero (art. 37) puede ser denegada por la aduana. Así ocurrirá, por ejemplo, cuando medie una prohibición de importación (art. 135). En estos supuestos esta mercadería no será “susceptible de un destino aduanero”. Obviamente, tampoco recibirá un destino aduanero la mercadería que ingresa de contrabando. Resulta evidente que en todos estos casos la aduana tiene que someter a su control todas estas operaciones, con independencia de que las mercaderías involucradas hubieran recibido o no un destino aduanero.

Es que el hecho de que una mercadería no pueda someterse a un destino aduanero, que supone un acto administrativo posterior a la importación, no la descalifica como “mercadería”, sino que simplemente ocurre que la legislación no la autoriza a encuadrarse en el destino aduanero de que se trate.

Es obvio, además, que para que la Aduana pueda determinar si lo que se importa es susceptible de beneficiarse con un destino aduanero, debe previamente poder someterlo a su control y verificación.

Por otra parte, como ya hemos visto, si no se trata de una “mercadería-bien” —con el alcance restringido que surge de la definición propuesta—, la Aduana no tendría competencia para ejercer ese control necesario sobre ese “objeto no-bien” susceptible de un destino aduanero, puesto que no sería una “mercadería” conforme a tal definición limitativa y desafortunada.

En definitiva, el concepto de “mercadería” no puede ser vinculado con las posibilidades de recibir un “destino aduanero”, sino con las posibilidades de ser importada o exportada, fuere en forma regular o irregular.

6. El operador económico calificado

El artículo 15 del CAM prevé que: “La Administración Aduanera podrá instituir procedimientos simplificados de control aduanero y otras facilidades para las personas vinculadas²⁰ que cumplan los requisitos para ser considerados como operadores económicos calificados, en los términos establecidos en las normas reglamentarias”.

Se advierte que se prevé tan solo una facultad sobre el tema, y no se regula, ni siquiera en forma mínima, esta nueva figura a la cual se conoce como operador económico autorizado,²¹ confiable o calificado. Todo se delega en la reglamentación.

20 La norma se refiere a las “personas vinculadas a la actividad aduanera”, ya que está incluida, junto a otras disposiciones, en el Cap. II, titulado “Personas vinculadas a la actividad aduanera”. Lo correcto hubiera sido que la norma así lo expresara.

21 Sobre el operador económico autorizado, puede verse: Antonio De la Ossa Martínez, quien da cuenta que “La reforma del Código Aduanero Comunitario para la introducción de un capítulo de seguridad (*security amendment*) crea la figura del Operador Económico Autorizado, de manera que la legislación comunitaria prevé que las autoridades aduaneras podrán conceder a operadores fiables establecidos en la Unión Europea el estatus de OEA”. Precisa que: “Un OEA tendrá dos tipos de ventajas, en función de los requisitos que cumpla: 1. Simplificaciones previstas en las disposiciones aduaneras, como por ejemplo, expedidor autorizado, domiciliación o dispensa de garantía. 2. Facilidades en relación a los controles aduaneros asociados a medidas de seguridad y

Al respecto, cabe recordar que en la OMA se preconiza la figura del “operador económico autorizado”²² y que la legislación aduanera argentina la incorporó bajo la denominación del “operador económico confiable”.

7. Los despachantes de aduana

El artículo 17 del CAM se refiere al despachante de aduana y en su numeral 1 lo define como “la persona que, en nombre de otra, realiza trámites y diligencias relativos a los destinos y las operaciones aduaneros ante la Administración Aduanera”. Sigue así la definición que brinda el Código Aduanero argentino en su artículo 36.

En el numeral 2 se prevé que debe inscribirse en un registro en el Estado de actuación, en el numeral 3 se establecen los requisitos mínimos para su habilitación (domicilio permanente, nivel secundario, inexistencia de deudas fiscales y no poseer antecedentes penales inhibitorios), en el numeral 4 se contemplan requisitos adicionales optativos para los Estados (aprobación de examen de calificación técnica y prestación de garantía) y, finalmente, en el numeral 5 se establece que: “Los Estados Partes podrán disponer la obligatoriedad o no de la actuación del despachante de aduana”.

protección, por ejemplo menor índice de riesgo atribuido a un OEA con relación a un importador normal o reconocimiento mutuo del estatus basado en acuerdos de cooperación aduanera internacional” (“La experiencia española en la integración europea”, *op. cit.*, pp. 55 a 84 —la cita es de las pp. 80 y 81—); Guardiola Sacarrera, Enrique, “El operador económico autorizado en el nuevo Código Aduanero Modernizado de la Comunidad Europea”, Cuarto Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero, organizado por el Instituto Interamericano de Fronteras y Aduanas, celebrado en Cartagena de Indias los días 19 y 20 de junio de 2008, ponencia publicada en las respectivas “Memorias” del Instituto Interamericano de Derecho Aduanero, pp. 7 a 14; Monzó, Carlos L., *El sistema aduanero de operadores confiables. Un nuevo paradigma para el control aduanero*, Guía Práctica de Comercio Exterior, n.º 107, Buenos Aires, diciembre 2007, pp. 3 a 16; Vilaseca Gonzáles, Juan Carlos, *Operador económico autorizado*, 3ª ed., Cámara Nacional de Despachantes de Aduana, La Paz, 2010.

- 22 En la Directriz para brindar seguridad y facilitar el comercio mundial (SC 0074F1a, Anexo IV) de la OMA, se contempla la normativa relativa a los denominados operadores económicos autorizados —“*agrées*”— (doc. SP 018). Se los define como “una parte interviniente en el movimiento internacional de mercaderías a cualquier título, que ha sido reconocido por o en nombre de una administración nacional de aduanas como que respetan las normas de la OMA o las normas equivalentes en materia de seguridad de la cadena logística. Los operadores económicos reconocidos pueden, en especial, ser fabricantes, importadores, exportadores, despachantes o agentes en aduana, transportistas, agentes de consolidación, intermediarios, concesionarios de puertos, aeropuertos o de terminales, operadores de transporte integrados, concesionarios de depósitos o distribuidores” (doc. SC 00774F1a, Anexo V). La fiabilidad trae aparejada, entonces, un trato aduanero diferenciado.

La solución prevista en el numeral 5 revela que no se adoptó un criterio común en el Mercosur sobre si la intervención de ese profesional es o no obligatoria, dejando librado a cada Estado la solución que estime pertinente.

Al respecto, debe tenerse presente que se trata de un tema delicado, donde existen opiniones enfrentadas.

En el ámbito de la Organización Mundial de Aduanas, la Convención de Kyoto revisada en 1999, en su Anexo General se integra con diez capítulos. El Capítulo 8 se refiere a las “Relaciones entre la Aduana y los terceros”, y en su norma 8.1 se expresa que: “Las personas interesadas tienen la facultad de tratar con la aduana, sea directamente, sea por medio de un tercero que ellos designen para actuar en su nombre”.

Vale decir que, según la norma transcrita, los Estados parte de esa Convención no pueden imponer la actuación de los despachantes de aduana en forma obligatoria. En efecto, se consagra el derecho de la persona interesada (importador o exportador) de designar a cualquier “tercero” —sin calificación alguna— para actuar en su nombre.

Ello contraría lo previsto en muchas legislaciones aduaneras de países de América Latina, en un tema que considero hace a su decisión soberana. En algunos, la obligatoriedad de recurrir al despachante de aduana surge del hecho de considerarlo solidariamente responsable del pago de los tributos con el importador o el exportador.

Lo anterior implica, por lo general, que al importador o al exportador, que son los que realizan el hecho gravado por los derechos aduaneros, y que, por lo tanto, son los deudores por deuda propia, se les agrega, por disposición de la ley (*ministerio legis*) otro deudor (el despachante interviniente), que queda obligado por deuda ajena.

Entre las legislaciones aduaneras que en materia tributaria prevén la responsabilidad solidaria del despachante de aduana con el importador o el exportador, pueden mencionarse: la Ley General de Aduanas de 1999 de Bolivia, cuyo art. 47, párr. 5 dispone: “El despachante y la Agencia Despachante de Aduana responderán solidariamente con su comitente, consignatario o dueño de las mercancías en las importaciones y con el consignante en las exportaciones, por el pago total de los tributos aduaneros, de las actualizaciones e intereses correspondientes y de las sanciones pecuniarias emergentes del incumplimiento de las normas jurídicas pertinentes”; la Ley General de Aduanas de 1995 de Costa Rica, que en el art. 36 prevé: “Los

agentes aduaneros serán solidariamente responsables por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de las operaciones aduaneras en las que intervengan y por el pago de las diferencias, intereses, multas y demás recargos correspondientes”; las Ordenanzas de Aduanas de Chile disponen en el art. 199 que: “El Agente de Aduana, hasta el monto de su caución, más la provisión de fondos, junto con su comitente, quedarán solidariamente obligados al pago de todos los gravámenes, cualesquiera sean su naturaleza y finalidad, cuya aplicación y fiscalización correspondan al Servicio de Aduanas”; la Ley Orgánica de Aduanas de 2003 de Ecuador, que en el art. 120, párr. 3, establecía: “El agente de aduana que interviene en el despacho de las mercancías es responsable solidario de la obligación tributaria aduanera, sin perjuicio de la responsabilidad penal que legalmente corresponda” (el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones del 22 de diciembre de 2010, de Ecuador, que derogó la LOA de 2003, prevé la misma solución en el art. 227, que dispone: “En los despachos de mercancía en que intervenga el agente de aduana es responsable solidario de la obligación tributaria aduanera, sin perjuicio de la responsabilidad administrativa o penal que legalmente corresponda. Sin perjuicio de lo expuesto, el agente de aduanas no será responsable por la valoración de las mercancías”); la Ley Aduanera de 1999 de México, en el art. 53 precisa: “Son responsables solidarios del pago de los impuestos al comercio exterior y de las demás contribuciones, así como de las cuotas compensatorias que se causen con motivo de la introducción de mercancías al territorio nacional o de su extracción del mismo, sin perjuicio de lo establecido por el Código Fiscal de la Federación: (...) II. Los agentes aduanales y sus mandatarios autorizados por los que se originen con motivo de las importaciones o exportaciones en cuyo despacho intervengan personalmente o por conducto de sus empleados autorizados”; la Ley General de Aduanas (Texto único ordenado en 2004), de Perú, cuyo art. 11, párr. 3, determina: “Los Agentes de Aduanas son responsables solidarios con su comitente por los adeudos que se formulen como consecuencia de los actos aduaneros en que hayan participado”.

Por otra parte, la importancia que se atribuye a estos profesionales con relación al rol de colaboración que cumplen respecto de las aduanas se pone de manifiesto con la forma en que en las distintas legislaciones se los califica. Así, en Argentina y Paraguay se los designa “auxiliares del servicio aduanero”; en Bolivia, Colombia, Chile y Perú se expresa que son “auxiliares de

la función pública aduanera”; en Panamá, como “auxiliares de la gestión pública aduanera”; en Ecuador, se los considera “fedatarios aduaneros” y en Uruguay, como “agentes privados de interés público”.

Debe advertirse que la solución prevista en el Capítulo 8 del Anexo General resulta particularmente grave, ya que los Estados no pueden adherir a esta Convención sin aprobar todo lo dispuesto en este Anexo General, pues no se autoriza con relación al mismo la formulación de reservas. En cambio, en la versión de 1973, se podía adherir a la Convención sin aprobar el Anexo G.2 relativo a las relaciones de autoridades aduaneras y terceros, o también formular reserva respecto de la norma 3 en cuestión de este Anexo G.2.

Resulta entonces que tales países, en la medida que consideren necesario mantener esa solución legislativa, que persigue asegurar la percepción de los tributos debidos, no podrán adherir a la Convención de Kyoto revisada en 1999. Considero que la OMA debería revisar esta cuestión, donde al parecer se ha dejado llevar por la solución que prevalecía en los países europeos (no era el criterio de la legislación italiana), y permitir que se pueda formular reserva a lo previsto en esa norma del Anexo general.

Al respecto, ha de recordarse que esta posición de los países europeos se manifiesta también en la esfera de la Organización Mundial del Comercio. En efecto, en ese recinto, las Comunidades Europeas presentaron en junio de 2006 una propuesta consistente en que “los Miembros no exigirán el recurso a los agentes de aduana”, previendo un plazo de gracia para los países en desarrollo y los menos adelantados.²³

Las Comunidades Europeas sostienen que la intervención de los despachantes de aduana constituye una restricción al comercio de mercaderías. Se trataría, a su entender, de una “restricción cuantitativa” al comercio, que con tal calificación podría encuadrarse —muy forzosamente, por cierto— en el marco del art. VIII del GATT.

Se cuestiona de tal forma la finalidad y la importancia del rol de los despachantes de aduana. Al respecto, en una obra sobre la OMC,²⁴ señalamos con relación a la actividad de los despachantes de aduana que:

23 Comunicaciones de las Comunidades Europeas, Mongolia, Suiza y el Territorio aduanero distinto de Taiwán, Penghu, Kinmen y Matsu (TN/TF/W/88 del 4/4/2006, TN/TF/W/110 del 6/6/2006, TN/TF/W/110/Rev.1 de 11/7/2008, y TN/TF/W/110/Rev.2 de 5/10/2009).

24 Basaldúa, Ricardo Xavier, *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*, op. cit., p. 371. Asimismo, puede verse del autor, *La OMC y los despachantes de aduana*, Guía Práctica de Comercio Exterior, n.º 147, Buenos Aires, 14/8/2009, pp. 3 a 7.

Es de advertir que en este tema no sólo se hallan en juego los intereses del comercio, sino que la regulación aduanera debe asegurar el adecuado servicio que deben prestar las aduanas y el resguardo del interés fiscal. El servicio aduanero se resentiría si los importadores y exportadores pudieran invertir con su representación para actuar ante las aduanas en ocasión del despacho de la mercadería a cualquier persona sin conocimientos en materia del comercio exterior (régimen aduaneros, clasificación, valoración en aduana y origen de la mercadería, etc.). Ello provocaría demoras y originaría situaciones de riesgo para las administraciones aduaneras. Todo el sistema aduanero está hoy en día basado en el ‘despacho en confianza’, lo que permite un desaduanamiento acelerado. La actuación de los despachantes está subordinada al cumplimiento de una serie de requisitos tendientes a garantizar su idoneidad (conocimientos específicos, régimen de incompatibilidades, solvencia, etc.) y sujeta a un régimen disciplinario por parte de la Aduana. Por tal razón, son muchas las legislaciones aduaneras en las cuales la participación del despachante de aduana es impuesta en forma más o menos obligatoria, contemplándose excepciones puntuales.

Entendemos que esta propuesta de la Unión Europea es desafortunada y debería descartarse. En su caso, debería presentarla en el ámbito del Acuerdo General sobre Servicios, pues la actividad de los despachantes se traduce en prestaciones de hacer (servicios) y no encuadra en la regulación del tráfico de mercaderías propiamente dicho, que es el ámbito del GATT.

8. Los destinos aduaneros de la mercadería

En el art. 35 del CAM, referido a la “clasificación” de los “destinos aduaneros de importación”, se incluye entre ellos al “reembarque”, al “abandono” y a la “destrucción”.

Consideramos que el “reembarque”, el “abandono” y la “destrucción” no son en sentido propio “destinos aduaneros”.

El reembarque es un “régimen aduanero”, pero no un destino aduanero. El abandono podría ser considerado o no un régimen aduanero, según las legislaciones —en Argentina no lo constituye—, pero no es un destino aduanero. Pero es evidente que la “destrucción de la mercadería” no es ni un destino ni un régimen aduanero.

En consecuencia, opinamos que debería suprimirse esa denominación para todos ellos.

9. La metodología seguida en la redacción del CAM

Desde el punto de vista metodológico, ha de reconocerse que este proyecto supera claramente al de 1995. Puede comprobarse que el Grupo de Trabajo que lo elaborara tuvo en consideración al Código Aduanero argentino. Asimismo, se tuvieron en cuenta muchas de las propuestas formuladas por el Instituto Argentino de Estudios Aduaneros con relación a un primer anteproyecto que, con cierta reticencia, pudo conocerse.

Sin embargo, a nivel particular, por ejemplo, cabe advertir que en el CAM se incurre en un error metodológico relativo a la ubicación de los Títulos V y VI. En efecto, el Título V trata del “Egreso de la mercadería del territorio aduanero” y el Título VI contempla el “Destino aduanero de exportación”.

Entendemos que debería invertirse su orden, ubicando antes el que figura como VI y luego el que obra como V.

Ello es así ya que, en la exportación, la destinación tiene lugar, necesaria y lógicamente, antes del egreso de la mercadería. En cambio, en la importación, primero debe regularse la llegada de la mercadería y luego su destino.

Al respecto, puede verse la metodología del Código Aduanero argentino (Sección IV, “Exportación”, Título I “Destinaciones de exportación”, y Título II “Salida de la mercadería”).

10. La facultad de los Estados Parte para establecer zonas francas en el ámbito espacial del Mercosur

La redacción del art. 126, numeral 4, del CAM, al expresar “*Las zonas francas deberán ser habilitadas por el Estado Parte en cuya jurisdicción se encuentren...*” parece habilitar a los Estados Parte, sin condición ni restricción alguna, a establecer zonas francas²⁵ en el Mercosur.

25 Sobre el concepto de “zonas francas”, puede verse del autor *Derecho Aduanero. Parte general. Sujetos*, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 1992, pp. 349 a 353, y *Mercosur y Derecho de la integración*, op. cit., pp. 473 a 487. Asimismo, Alsina, Mario A., Basaldúa, Ricardo Xavier, y Cotter Moine, Juan Patricio, *Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias*, AbeledoPerrot, t. IV, Buenos Aires, 1985, pp. 33 a 69; y Alsina, Mario A., Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Cotter Moine, Juan Patricio, y Vidal Albarracín, Héctor G., *Código Aduanero Comentado*, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2011, obra completada y actualizada por Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Vidal Albarracín, Héctor G., Cotter, Juan P., Sumcheski, Ana L., y Vidal Albarracín, Guillermo (h), t. II, pp. 226 a 270.

Consideramos que la libertad absoluta para crear zonas francas contraría lo previsto en la Decisión CMC n.º 8/94 del Mercosur. Pero, lo más grave, es que desnaturaliza el compromiso fundamental de cada Estado al conformar el Mercosur, que implica una unión aduanera con un “territorio aduanero común”. El “aporte” de cada Estado Parte al Mercosur, comprometido mediante el Tratado de Asunción, es su ámbito espacial, que no puede ser reducido a voluntad luego de conformarse dicho territorio común. El “territorio aduanero comunitario” constituye precisamente el ámbito de aplicación de la política comercial común y del Arancel Externo Común.²⁶

11. Análisis y gestión de riesgo

En el artículo 147 del CAM se establece que:

1. Las Administraciones Aduaneras desarrollarán sistemas de análisis de riesgo utilizando técnicas de tratamiento de datos y basándose en criterios que permitan identificar y evaluar los riesgos y desarrollar las medidas necesarias para afrontarlos. 2. El sistema de gestión de riesgo debe permitir a la Administración Aduanera orientar sus actividades de control a mercaderías de alto riesgo y simplificar el movimiento de mercaderías de bajo riesgo. 3. La gestión se aplicará en las diferentes fases del control aduanero y se efectuará utilizando preferentemente procedimientos informáticos que permitan un tratamiento automatizado de la información.

Como se ha visto en el precedente punto 2 de la Introducción, se tuvo cuenta aquí la Directriz SAFE de la OMA.

Sin embargo, la norma propuesta es básicamente programática y no brinda pautas mínimas que están disponibles a nivel internacional.²⁷

26 Sobre un análisis al respecto, puede verse nuestro trabajo *Áreas francas. Concepto y utilidad. Problemática de su compatibilidad con el Mercosur*, Revista de Estudios Aduaneros, IAEA, n.º 6, 2do. semestre 1993 - 1er. semestre 1994, pp. 17 a 28.

27 Juan Patricio Corter señala con relación a esta norma que “no se han definido patrones mínimos comunes de riesgo y queda a cargo de cada administración aduanera desarrollar un sistema de análisis de riesgo adecuado. Si bien, en principio, coincidimos en dejar en cabeza de cada administración la determinación de los perfiles de riesgo, entendemos que hubiera sido conveniente la definición de principios de mínima, patrones generales que las administraciones deberán respetar” (Mercosur. Reflexiones en torno al nuevo Código Aduanero aprobado por Decisión 27/10 del Consejo Mercado Común, *op. cit.*, p. 3, punto XI).

12. Utilización de sistemas informáticos

En el artículo 148 del CAM, se establece que: 1. “Las Administraciones Aduaneras utilizarán sistemas informáticos y medios de transmisión electrónica de datos en el registro de las operaciones aduaneras. 2. En los casos en que los sistemas informáticos no estén disponibles, se utilizarán medios alternativos de conformidad con las normas reglamentarias”.

Así, por ejemplo, se halla previsto en el artículo 38 con respecto a la declaración de la mercadería ante las aduanas.

Contemplando su utilización se siguen las recomendaciones formuladas por la OMA, pero no se avanza más en la materia.

13. El hecho generador de la obligación tributaria aduanera en el CAM

El CAM expresa en el art. 157, numeral 1, que el hecho generador del derecho de importación es la “importación definitiva” de mercadería al territorio aduanero y, luego, en el art. 51 define a la “importación definitiva” como “el régimen por el cual la mercadería importada puede tener libre circulación dentro del territorio aduanero, previo pago de los tributos aduaneros a la importación, cuando corresponda y el cumplimiento de todas las formalidades aduaneras”.

De acuerdo con la definición que brinda de “importación definitiva”, resulta que, en principio, se contempla como hecho gravado exclusivamente a las denominadas importaciones regulares, es decir a aquellas que se realizan con autorización de las aduanas, que son las que acuerdan dicho “régimen”.

De tal modo, quedan excluidas las importaciones irregulares o ilícitas (p. ej., las realizadas mediante contrabando).

En consecuencia, en el sistema del CAM el contrabando no configura el hecho gravado.

Esta solución favorece a quienes importan en forma irregular y viola el principio de igualdad ante el tributo (Constitución de Argentina, art. 16; Constitución de Brasil, art. 150; Constitución del Paraguay, art. 181; Constitución de Uruguay, art. 8º); además de ser éticamente reprochable.

Puede advertirse que, en Argentina, el Código Aduanero establece que el hecho gravado es la “importación para consumo” (art. 635) —que constituye un hecho jurídico—, pero no confunde a esta importación con la

destinación aduanera de importación para consumo (art. 233) —que implica un acto jurídico administrativo—. En consecuencia, en el sistema del Código Aduanero argentino la importación es para consumo “cuando la mercadería se introduce al territorio aduanero por tiempo indeterminado” (art. 636) y puede ser regular (art. 637) o irregular (art. 638), configurando ambas introducciones el hecho gravado por los derechos aduaneros.

La solución prevista en el CAM se aparta de las legislaciones argentina, paraguay (Código Aduanero, art. 265) y uruguay (Código Aduanero, art. 87, inc. b)], imponiéndose la solución que impera en la legislación brasileña,²⁸ que —como se ha dicho— no solo atenta contra el principio de igualdad ante el tributo, sino que constituye una solución disvaliosa desde la ética. Así lo ha señalado el profesor colombiano Germán Pardo Carrero.²⁹ Por su parte, Juan Patricio Cotter consideró que esa solución importa un retroceso y se aparta de la más moderna doctrina tributaria aduanera.³⁰

Cabe acotar que, en la Unión Europea, el Código Aduanero Modernizado de 2008 también prevé como hecho gravado a las importaciones irregulares (arts. 202, ap. 1, 203, ap. 1, 204, ap. 1, y 205, ap. 1).

14. El párrafo incorporado en la reunión “cumbre” de San Juan relativo a los derechos de exportación

En la reunión del Consejo del Mercado Común celebrada en San Juan, a pedido del gobierno argentino, se incorporó a último momento —y al parecer sin la participación del Grupo de Trabajo ad hoc—, el numeral 4 al art. 157 del CAM, que expresa: “El presente Código Aduanero no trata sobre derechos de exportación y, por lo tanto, la legislación de los Estados Partes será aplicable en su territorio aduanero preexistente a la sanción de este Código, respetando los derechos de los Estados Partes”.

28 Al respecto, puede verse Roosevelt Baldomir Sosa, quien expresa: “Nótese que la ley no propone como hechos impositivos situaciones ilícitas, por ejemplo, el *jogo de bicho* (quiniela clandestina) no es hecho generador de impuesto a la renta, ni el contrabando es hecho generador de impuesto de importación” (*Comentários à lei aduaneira*, Edições Aduaneiras, Sao Paulo, 1995, p. 61).

29 Pardo Germán Carrero, quien con relación a la necesidad de gravar la importación irregular, señala que “de no hacerlo se estaría premiando al ilícito, eximiéndolo del pago de tributos y se violaría el principio de igualdad al dar un trato diferente y sin justificación alguna a quien comete una infracción frente a aquél que cumple plenamente con el ordenamiento” (*Tributación aduanera*, Legis, Bogotá, 2009, pp. 358 a 362).

30 Cotter, Juan Patricio. *Mercosur. Reflexiones en torno al nuevo Código Aduanero aprobado por Decisión 27/10 del Consejo Mercado Común*, op. cit., p. 3, punto XII.

Esta disposición plantea tres problemas graves:³¹

a) Su compatibilidad con lo establecido en el Tratado de Asunción.

Mediante dicho tratado se procura consolidar un Mercado Común (el “Mercado Común del Sur”) asentado sobre una unión aduanera. El art. 1º establece que: “Este mercado común implica: La libre circulación de bienes (...) entre los países, a través, entre otros, de la eliminación de los derechos aduaneros...” (abarcando sus dos especies, derechos de importación y de exportación). En el art. 5º se dispone que el Programa de Liberación Comercial, a través de rebajas progresivas, debe llegar al arancel cero, con lo que queda consolidada la zona de libre comercio, así como la adopción de un arancel externo común, aspecto que se relaciona con la conformación de la unión aduanera.

La libre circulación económica de las mercaderías entre los Estados Miembros implica remover todas las restricciones arancelarias y no arancelarias de naturaleza económica en los intercambios realizados intrazona.

Por lo tanto, la salvedad relativa a los derechos de exportación prevista en el numeral 4 incorporado al CAM —que, en virtud de su naturaleza de “código”, no puede considerarse una normativa de naturaleza transitoria—, no se concilia con los objetivos consagrados en el Tratado de Asunción.

Entendemos que si el gobierno argentino estima necesario preservar transitoriamente la atribución de aplicar derechos de exportación con fundamento en la situación coyuntural por la que atraviesa el país, dicha salvaguardia de naturaleza manifestamente provisoria, debería incluirse al final del código, en el Título XIII, entre las disposiciones transitorias. Resulta obvio que la vigencia de la excepción no puede extenderse más allá del momento en que quede conformada la unión aduanera.

b) La interpretación del numeral 4 del art. 157.

Al disponerse —luego de precisar que el Código no trata sobre derechos de exportación— que “la legislación de los Estados Partes... será aplicable

31 Sobre una crítica al numeral 4 del art. 157 del CAM aprobado por Dec. CMC 27/2010, puede verse nuestro trabajo, citado en la precedente nota 12, *El Código Aduanero del Mercosur: “los derechos de exportación y la necesidad de reparar una notoria incongruencia.*

en su territorio aduanero preexistente a la sanción de este Código, respetando los derechos de los Estados Partes”, puede colegirse que la aplicación eventual de derechos de exportación por los Estados Parte no es libre, sino que está condicionada por la existencia de derechos de los Estados Parte.

Vale decir, cabe interpretar que, si bien cada Estado integrante del Mercosur puede aplicar derechos de exportación, no puede afectar con ello a los demás socios. Ello significa que está vedado aplicar derechos de exportación en el ámbito del Mercosur. Solo pueden aplicarse con relación a las exportaciones a los terceros Estados. ¿Esto es lo que quiso dejar a salvo el gobierno argentino?

Nótese que, como hemos visto, el Tratado de Asunción procura asegurar: la libre circulación de mercaderías entre los Estados del Mercosur (art. 1º); la existencia de un arancel cero entre los Estados Partes, es decir la eliminación de las restricciones arancelarias respecto de “la totalidad del universo arancelario” (art. 5º), y la aplicación de un Arancel Externo Común.

De estas normas del Tratado, ¿nacen derechos para los Estados Parte que deban respetarse entre ellos?

Enrique C. Barreira, refiriéndose al numeral 4 incorporado al art. 157 del CAM, considera “que las últimas palabras están indicando la reserva de los otros tres Estados para cuestionar la aplicación intrazona”.³²

Por su parte, Alejandro D. Perotti, quien fuera consultor jurídico de la Secretaría del Mercosur, en un reciente artículo, luego de señalar la naturaleza de “Decisión” que tiene el CAM —a diferencia del anterior aprobado en 1994, que fue aprobado como “Protocolo” al Tratado de Asunción— y, por ende, su jerarquía inferior al Tratado de Asunción, en tanto “derecho derivado”, advierte que cualquier disposición del CAM que resulte incompatible con alguna norma de derecho originario, “devendrá inaplicable por infringir el principio de jerarquía normativa”. A continuación precisa que:

La eventual divergencia normativa entre el CAM y, por ejemplo, el TA no parece un supuesto meramente hipotético; en tal sentido, una situación de contradicción podría encontrarse entre el citado tratado (art. 1º y su Anexo, arts. 1 y 2), en cuanto prohíbe los derechos de exportación intrazona, y el art. 157.4 del código, que, según las autoridades argentinas, permite dichos

32 Barreira, Enrique C., *El Código Aduanero del Mercosur (Decisión n.º 27/2010)*, punto VII.4, “Los derechos de exportación”, trabajo citado en la precedente nota 12.

tributos aduaneros; por cierto que tampoco el art. 178.1.a) del mismo código habilita dicha interpretación, y en caso de hacerlo, deviene inaplicable por infringir el Tratado de Asunción.³³

Asimismo, Julio Carlos Lascano en ocasión del Primer Congreso Internacional de Derecho Aduanero del Mercosur, celebrado en la Universidad Austral, los días 26 y 27 de agosto de 2010, opinó con relación al numeral 4 del art. 157 que, atento a su redacción, los derechos de exportación no resultaban aplicables entre los Estados Parte del Mercosur.³⁴

Cabe recordar que ya en el Cuarto Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero, celebrado en Cartagena de Indias, los días 19 y 20 de junio de 2008, Juan Patricio Cotter sostuvo que “el establecimiento de derechos de exportación por parte del Estado Argentino se opone a la finalidad perseguida al constituirse el Mercosur”.³⁵

Todo indica que la intención del gobierno argentino, al insistir en la incorporación de la norma de que se trata, no se concilia con estas conclusiones, por lo que, de ser así, resulta necesaria su modificación, para lograr un texto que no se preste a interpretaciones encontradas y, además, que exprese con claridad lo que se quiere dejar a salvo.

c) La incongruencia entre lo expresado en el art. 157, numeral 4, y lo previsto en los arts. 53.2, 59, 71, 81.1, 83.1, 84.3, 86, 88, 89.3, 90.2, 108.3, 110.2, 112.2, 113, 114, 121.2, 125.2 y 146.1, b), del Código Aduanero del Mercosur.

33 Perotti, Alejandro Daniel, *Iº Congreso Internacional de Derecho aduanero del Mercosur. “El Código Aduanero del Mercosur”. Algunos aspectos normativos y jurisdiccionales*, ya mencionado en la precedente nota 12 (la cita es de p. 4).

34 Julio Carlos Lascano plasmó la opinión indicada en su trabajo *Los derechos de exportación en el Código Aduanero del Mercosur*, ya citado, expresando que “La redacción del art. 157, ap. 4, en su parte final, nos mueve a preguntarnos, cuáles son “los derechos de los Estados partes” que deben respetarse a la hora de fijar, unilateralmente, los derechos de exportación. Parece claro que los Estados Miembros tienen, por el sólo hecho de ser signatarios del Tratado de Asunción, el derecho a no ver afectadas con derechos de exportación las mercaderías importadas que son originarias o procedentes de otros Estados partes. Derecho que encuentra su fundamento dogmático en las disposiciones del Tratado de Asunción que establecen la libre circulación de mercaderías en el interior del territorio comunitario, en cuanto ella implica la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otra medida equivalente (art. 1). Para que no queden dudas, la expresión ‘derechos aduaneros’ comprende tanto a los derechos de importación como a los de exportación” (p. 13).

35 Cotter, Juan Patricio, “El Código Aduanero del Mercosur”, ponencia citada en la nota 12, p. 182.

Esta incongruencia resulta notoria, pues, por una parte, en el art. 157.4 se dispone que “El presente Código Aduanero no trata sobre derechos de exportación” y, en cambio, los dieciocho artículos mencionados tratan distintos aspectos relativos a la aplicación de los derechos de exportación.

Así, puede advertirse que:

- En la admisión temporaria para reexportación en el mismo estado, se prevé que la reexportación no estará sujeta al pago de tributos que graven la reexportación (art. 53.2);
- En la admisión temporaria para perfeccionamiento activo, se dispone que la reexportación será efectuada sin el pago de impuestos de exportación (art. 59.1);
- En el reembarque, se contempla la salida de la mercadería sin el pago de tributos aduaneros (art. 71);
- En la exportación definitiva, se prevé el pago de tributos a la exportación (art. 81.1);
- En la exportación temporaria para reimportación en el mismo estado, se dispone que se efectuará sin el pago de tributos aduaneros que graven su exportación definitiva, con excepción de las tasas (art. 83.1);
- Cuando la exportación temporaria para reimportación en el mismo estado se cancele mediante la exportación definitiva, se delega en la “autoridad competente” la exigibilidad del pago de tributos aduaneros (art. 84.3);
- En la exportación temporaria para perfeccionamiento pasivo, se prevé la exportación sin el pago de tributos aduaneros, con excepción de las tasas (art. 86);
- En la exportación temporaria para perfeccionamiento pasivo, con relación a los desperdicios o residuos, se prevé que se hallan sujetos al pago de los tributos que graven la exportación definitiva (art. 88);
- Cuando la exportación temporaria para perfeccionamiento pasivo se cancele mediante exportación definitiva, se delega en la “autoridad competente” la exigibilidad del pago de tributos (art. 89.3);
- En la exportación temporaria para perfeccionamiento pasivo, frente al incumplimiento de obligaciones sustanciales del régimen, se prevé el pago de los tributos que graven la exportación definitiva (art. 90.2);
- En el régimen aduanero especial relativo al suministro y provisiones

para consumo a bordo, se dispone que la carga de mercadería de libre circulación con esa finalidad en un medio de transporte que debiere salir del territorio aduanero será considerada como una exportación definitiva y será efectuada sin el pago de los tributos aduaneros (art. 108.3);

- En el régimen aduanero especial concerniente a los envíos postales internacionales, se dispone que la importación y la exportación de mercadería a su amparo serán efectuadas sin el pago de tributos aduaneros, dentro de los límites y condiciones que establezcan las normas reglamentarias (art. 110.2);
- En el régimen aduanero especial relativo a las muestras, se prevé que su importación y exportación serán efectuadas sin el pago de tributos si se tratare de muestras sin valor comercial y, en caso de tenerlo, no excedieren el valor autorizado (art. 112.2 y 3);
- En el régimen aduanero especial relativo a los envíos de asistencia y salvamento, se dispone que la importación o la exportación efectuadas a su amparo se realizarán sin el pago de tributos aduaneros (art. 113);
- En el régimen aduanero especial concerniente al tráfico fronterizo, se permite la importación o exportación sin el pago o con pago parcial de los tributos aduaneros (art. 114);
- En el régimen aduanero especial relativo a los envíos en consignación, se dispone que al concretarse la venta dentro del plazo otorgado será exigible el pago de los tributos aduaneros que graven la exportación (art. 121.2);
- En el régimen aduanero especial concerniente a la sustitución de mercadería, se prevé que, en el caso de importación, la mercadería sustituida debe ser devuelta a origen sin el pago del impuesto de exportación (art. 125.2);
- Cuando mediare caso fortuito o fuerza mayor, que provocare la destrucción de las mercaderías o su pérdida irremediable, se establece que éstas no estarán sometidas al pago de tributos a la importación o exportación (art. 146.1, b)).

Las disposiciones precedentemente enumeradas demuestran que, a pesar de lo que se afirma en el art. 157.4, el Código Aduanero del Mercosur “trata” y regula en materia de derechos de exportación.

Resulta palmaria, entonces, la incongruencia entre lo expresado en el art. 157.4 y lo dispuesto en las demás normas individualizadas. Cabe acotar que esta incongruencia no puede imputarse al Grupo ad hoc para la redacción del Código Aduanero, sino a quienes introdujeron en la reunión de San Juan el numeral 4 del art. 157.

Ello nos lleva a concluir que debe eliminarse la incongruencia indicada, mediante la modificación pertinente.

Esta modificación no ha de recaer en las disposiciones enumeradas, que contemplan las soluciones que corresponden en los distintos supuestos, sino únicamente en el numeral 4 del art. 157, cuya desafortunada redacción, además de confusa, peca por afirmar algo inexacto, como que el CAM no trata de los derechos de exportación.

En efecto, basta analizar las disposiciones citadas que se refieren a los derechos de exportación, para advertir que resulta imprescindible que el CAM se ocupe de los derechos de exportación.

Ello sin perjuicio de que se deje a salvo, en una disposición calificada de “transitoria” y ubicada al final del articulado, la posibilidad de recurrir a la aplicación de los derechos de exportación, precisando su alcance, es decir si pueden establecerse únicamente con relación a los terceros países (extra-zona) o incluso respecto de los otros miembros del Mercosur (intrazona).

15. Recursos y acceso a una jurisdicción independiente

Bajo el título “Recursos”, en dos artículos el CAM prevé:

Artículo 174. “Toda persona que se considere lesionada por un acto administrativo dictado por la Administración Aduanera podrá interponer los recursos que correspondan ante las autoridades competentes”.

Se consagra así un derecho preconizado tanto en la OMA como en la OMC y, además, previsto en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) de 1969.

En el ámbito de la OMA, la Convención de Kyoto revisada en 1999, en su Anexo general, contiene un Capítulo 11 denominado “Recursos en materia aduanera”, que contempla el asunto en doce normas. La primera expresa que “La legislación nacional prevé un derecho de recurso en materia aduanera”.

En el GATT de 1994, el Art. X, párrafo 3, prevé que:

a) Cada parte contratante aplicará de manera uniforme, imparcial y razonable sus leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas a que se refiere el párr. 1 de este artículo. b) Cada parte contratante mantendrá, o instituirá tan pronto como sea posible, tribunales o procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos destinados, entre otras cosas, a la pronta revisión y rectificación de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras. Estos tribunales o procedimientos serán independientes de los organismos encargados de aplicar las medidas administrativas y sus decisiones serán ejecutadas por estos últimos y regirán su práctica administrativa, a menos que se interponga un recurso ante una jurisdicción superior, dentro del plazo prescrito para los recursos presentados por los importadores, y a reserva de que la administración central de tal organismo pueda adoptar medidas con el fin de obtener la revisión del caso mediante otro procedimiento, si hay motivos suficientes para creer que la decisión es incompatible con los principios jurídicos o con la realidad de los hechos. c) Las disposiciones del ap. b) de este párrafo no requerirán la supresión o la sustitución de los procedimientos vigentes en el territorio de toda parte contratante en la fecha del presente Acuerdo, que garanticen de hecho una revisión imparcial y objetiva de las decisiones administrativas, aun cuando dichos procedimientos no sean total u oficialmente independientes de los organismos encargados de aplicar las medidas administrativas. Toda parte contratante que recurra a tales procedimientos deberá facilitar a las partes contratantes, si así lo solicitan, una información completa al respecto para que puedan decidir si los procedimientos citados se ajustan a las condiciones fijadas en este apartado.

En la Convención Americana sobre Derechos Humanos, el art. 25 referido a la “protección judicial” dispone:

1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aún cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales. 2. Los Estados Partes se comprometen: a) a garantizar que la autoridad competente prevista en el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso; b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.

Con relación al artículo 174 del CAM, Juan P. Cotter considera que “hubiera sido conveniente el establecimiento, con carácter general, del efecto suspensivo de los recursos, en línea con lo establecido en el Pacto de San José de Costa Rica”,³⁶ opinión que compartimos.

Artículo 175. “El acto administrativo que decida el recurso deberá ser motivado”.

En la Convención de Kyoto, Anexo general, Capítulo 11, en su norma 3 se prevé que “La persona directamente afectada por una decisión o una omisión de la aduana es informada, luego que realizó la demanda a la aduana, de las razones que motivaron dicha decisión u omisión en los plazos fijados por la legislación nacional. Ella puede entonces decidir introducir o no un recurso”.

Bajo el título de “Disposiciones generales”, el artículo 176 del CAM prevé que: “El interesado tendrá derecho de acceder ante una autoridad judicial o tribunal con función jurisdiccional, según corresponda”.

En la Convención de Kyoto, Anexo general, Capítulo 11, en su norma 4 prevé que “La legislación nacional prevé el derecho de formular un primer recurso ante la aduana”, en la norma 5 se agrega: “Cuando un recurso introducido ante la aduana es rechazado, el recurrente tiene el derecho de introducir un nuevo recurso ante una autoridad independiente de la administración aduanera” y en la norma 6 se precisa que “En última instancia, el recurrente dispone de un recurso ante una autoridad judicial”.

En el GATT, recordamos aquí lo previsto en el artículo X, párr. 3, b), transcripto *supra*.

Consideramos que debería haberse logrado un desarrollo mínimo en la materia, inspirado en los instrumentos internacionales citados. Asimismo, hubiera sido pertinente incluir una norma instando a los Estados Parte a contemplar en su legislación nacional una jurisdicción especializada en la materia aduanera, a fin de asegurar la correcta aplicación del Código Aduanero del Mercosur.³⁷

36 Cotter, Juan Patricio, Mercosur. Reflexiones en torno al nuevo Código Aduanero aprobado por Decisión 27/10 del Consejo Mercado Común, *op. cit.*, p. 4, punto XIII.

37 Al respecto, puede verse del autor “Importancia de la jurisdicción especializada en materia aduanera. Situación en Argentina”, ponencia presentada en la Reunión Mundial de Derecho Aduanero, celebrada los días 5 y 6 de agosto de 2011 en Buenos Aires, publicada en las respectivas *Memorias* de la Reunión, por el Instituto Interamericano de Fronteras y Aduanas, ISEF, México, así como en revista *Impuestos*, octubre 2011, n.º 10, Buenos Aires, pp. 63 a 75.

16. Institución de un Comité del Código Aduanero

El artículo 181 expresa: “1. Se creará un comité del Código Aduanero del Mercosur, integrado por funcionarios de las Administraciones Aduaneras y representantes designados por los Estados Partes. 2. Será competencia del comité del Código Aduanero del Mercosur velar por la aplicación uniforme de las medidas establecidas en este Código y en sus normas reglamentarias”.

Se observa que la composición prevista no garantiza la idoneidad y que la competencia que se le asigna al comité no es precisa y excede la que corresponde a un organismo como el que se crea.

En efecto, no se entiende cómo este comité podría tener una competencia tan importante con relación a los demás órganos previstos en el Protocolo de Ouro Preto e inclusive con respecto al Tribunal de Revisión creado por el Protocolo de Olivos, ya que, en definitiva, puede considerarse que le atribuye la competencia de fijar una interpretación legal.

Por eso con relación a un anteproyecto que ya contenía esta disposición, el Instituto Argentino de Estudios Aduaneros y la Cámara Argentina de Comercio sugirieron como atribución de ese Comité “proponer interpretaciones” y efectuar “recomendaciones” a los órganos competentes del Mercosur.³⁸

Además, en el art. 181 no se garantiza la idoneidad de los que van a cumplir tal delicada función, ya que en la medida en que realmente implique una interpretación jurídica solo compete a los profesionales del derecho, es decir, a los abogados.

Cabe señalar que la posibilidad mencionada en el transcurso del Congreso celebrado en la Universidad Austral por alguno de los redactores del proyecto del CAM de que dicho Comité pudiera estar integrado por los Directores Generales de Aduana de los Estados Parte no constituye garantía suficiente, ya que muchas veces dichos cargos son ocupados por funcionarios designados con criterio político y acontece que desconocen la materia aduanera, así como el derecho de la integración. Así lo ha demostrado la experiencia en muchos países.

38 El Instituto Argentino de Estudios Aduaneros y la Cámara Argentina de Comercio propusieron el siguiente texto: “1. Se creará un Comité del Código Aduanero del Mercosur, integrado por funcionarios o profesionales del derecho, especializados en materia aduanera y designados por los Estados Parte”. “2. Será competencia del Comité proponer interpretaciones y formular recomendaciones a los órganos competentes del Mercosur”.

De todos modos, como lo señalamos en el punto precedente, entendemos que la mejor garantía para una buena interpretación de las disposiciones del CAM es que lo sea por tribunales independientes especializados en materia aduanera.

17. La necesidad de introducir modificaciones al CAM de 2010

Todo lo precedentemente expuesto, pone de manifiesto la necesidad de proceder a modificar el CAM en los aspectos indicados mediante una Decisión del Consejo del Mercado Común, con anterioridad a someter el proyecto a los respectivos congresos.

Por otra parte, debería aprovecharse la oportunidad para introducir otras modificaciones al código, que superen, por lo menos, sus más importantes y notorias deficiencias.

En su defecto, serán los respectivos parlamentos los que deberán abstenerse de aprobar el proyecto así redactado.

Está en juego la imagen del Mercosur, así como la de los propios Estados que participan en este proceso de integración, por lo que no cabe sino modificar el código antes de dar a conocer al mundo tal instrumento internacional de su autoría.

V. Conclusiones

La enseñanza que puede extraerse con relación al procedimiento de elaboración seguido con relación al CAM es que, a diferencia de lo que ahí se hizo, resulta aconsejable la oportuna consulta del proyecto con el sector privado, para oír la opinión de las instituciones vinculadas al comercio exterior y de los especialistas en la materia, atendiendo a sus eventuales observaciones y solo entonces, una vez ponderadas estas, elaborar el proyecto definitivo a someter a los respectivos parlamentos.

Por otra parte, debe tenerse presente que los procesos de integración económica se hallan regulados por el artículo XXIV del GATT y han de sujetarse a sus disposiciones (entre ellas, la definición de “territorio aduanero”), así como al resto de la normativa de la OMC.

En la elaboración de los códigos aduaneros comunes a ciertos países, resulta conveniente partir del conocimiento de las legislaciones aduaneras de cada uno de ellos, procurando su armonización, teniendo en cuenta las tradiciones, costumbres y prácticas en la materia, así como las necesidades de sus administraciones aduaneras para cumplir con el cometido que se les asigna. Frente a las dificultades para la armonización de esas normativas, las soluciones consagradas a nivel internacional pueden constituir una forma superadora y eficaz para terminar con el conflicto y lograr cumplir con el objetivo de la uniformización.

Asimismo, para la regulación resulta conveniente tomar en consideración los instrumentos elaborados por la OMA. Ello no significa que aconsejemos su adopción en su integridad, sin que medie una previa y concienzuda evaluación sobre las consecuencias de su aceptación.³⁹ En las convenciones mencionadas (p. ej., las de Kyoto y Estambul) muchas de las soluciones han sido concebidas por los países desarrollados atendiendo a sus intereses y realidades y, por ello, no siempre se encuentran contempladas adecuadamente las necesidades o las posibilidades de los países en desarrollo.

No cabe duda de la necesidad de avanzar en la armonización, simplificación y uniformización del sistema jurídico aduanero en los procesos de integración, pero para asegurar el éxito de la normativa elaborada debe lograrse, en lo posible, previamente el consenso de todos los sujetos que son protagonistas del comercio exterior que los involucra. El código común

39 Existen normas y recomendaciones contenidas en la Convención de Kyoto que no contemplan debidamente las necesidades que impone el adecuado ejercicio del control aduanero en el contexto de los países en desarrollo y las posibilidades de sus administraciones. A veces, se incursiona en temas que están reservados a la decisión soberana de los Estados. Así ocurre con la norma 8.1 del Cap. 8 del Anexo General referido a las relaciones de las aduanas con los terceros, donde se impide a los Estados regular libremente las obligaciones y responsabilidades de los despachantes de aduana, situación que hemos analizado en el precedente punto IV. 6. Recordamos que, según el art. 9 del Cap. IV de la Convención, la aceptación de dicha Convención implica la de su Anexo General, no pudiendo efectuar reservas a su respecto. Asimismo, conforme al art. 12 de la Convención, solo procede formular reservas sobre las prácticas recomendadas, por lo que no cabe hacerlo con relación a las normas. Tampoco se puede hacer reservas con respecto a las definiciones previstas en el Cap. 1 del Anexo General, siendo que la definición de "territorio aduanero", en esta versión reformada en 1999, se aparta inexplicablemente de la contenida en el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales del propio Consejo y no se compadece con la que resulta obligatoria para todos los Miembros de la OMC, y que figura en el art. XXIV, párr. 4, del GATT (vigente desde 1947). Por otra parte, no cabe duda alguna sobre la superioridad científica y doctrinaria de la definición contenida en el GATT

debe conciliar las necesidades de un control aduanero eficaz (que garantice la aplicación de las restricciones por razones de salud pública, seguridad pública, etc.) y las del comercio internacional. La “facilitación del comercio” no puede aparejar el descontrol en las fronteras y la inseguridad en la denominada cadena logística.

El código debe abarcar en forma sistemática y coherente toda la materia regulable con jerarquía de ley (completitividad), brindar seguridad jurídica y constituir un instrumento neutral, versátil y estable.

En particular, el CAM de 2010 debería ser objeto de modificación.

